

Nieuwe, niet altijd transparante, transparantieregels voor stichtingen (deel 2)

Mr. M. Tydeman-Yousef, datum 21-06-2021

Datum

21-06-2021

Auteur

Mr. M. Tydeman-Yousef^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS274797:1

Vakgebied(en)

Fiscaal bestuursrecht / Informatieverplichting

Accounting (V)

Ondernemingsrecht / Rechtspersonenrecht

Vennootschapsbelasting / Belastingplichtige

Stichtingen hebben het afgelopen jaar met nieuwe transparatievoorschriften te maken gekregen. Daar komen op korte termijn nieuwe transparantieregels bij. In een tweeluik bespreekt de auteur wat die recente transparantie regels voor stichtingen betekenen. In het eerste deel kwamen de consequenties van de UBO-registratieplicht voor de stichting aan de orde. In het tweede deel focust de auteur op de andere transparantieregels voor de stichting: het interne uitkeringenregister, de informatieplicht over donaties aan maatschappelijke organisaties, de standaardformulieren voor grote anbi's voor transparatievergroting en de deponeringsplicht van de balans en staat van baten en lasten.

1 Inleiding

Stichtingen hebben in toenemende mate te maken met transparantieregels. In een tweeluik bespreek ik de consequenties van de recente transparantieregels voor stichtingen. In het eerste deel heb ik de UBO-registratieplicht besproken. In het tweede deel van het tweeluik komen de andere transparantieregels aan de orde: het intern register voor uitkeringen in onderdeel 2 en in onderdeel 3 de voorgestelde verplichtingen op grond van het wetsvoorstel Transparantie maatschappelijke organisaties (hierna: 'wtmo'): de informatieplicht over donaties aan maatschappelijke organisaties en de deponeringsplicht van balans en staat van baten en lasten voor stichtingen die niet de plicht hebben om een jaarrekening of vergelijkbare financiële verantwoording te publiceren. Ook besteed ik aandacht aan de nieuwe standaardformulieren die voor grote anbi's per 1 januari 2021 verplicht zijn gesteld ter vergroting van transparantie. Tot slot volgen in onderdeel 4 mijn afsluitende opmerkingen.

2 Verplichte interne registratie van uitkeringen minder dan 25%

Met de implementatiewet UBO-registratie is per 8 juli 2020^[2] een nieuw art. 2:290 BW ingevoerd. Op grond van dit artikel moet het bestuur van een stichting — in aanvulling op de UBO-registratieplicht — een intern register bijhouden van alle personen aan wie een uitkering is gedaan die niet meer bedraagt dan 25% van het voor uitkering vatbare bedrag in een bepaald boekjaar (art. 2:290, lid 1 BW).^[3] Gezien het hier gehanteerde criterium van niet meer dan 25% gaat het om personen die geen UBO's van een stichting zijn. In art. 2:290 BW wordt met het begrip personen bedoeld op zowel natuurlijke personen als rechtspersonen.^[4]

Het begrip uitkering heeft dezelfde betekenis als in art. 1 Uitvoeringsbesluit Wwft 2018: een recht op uitkering uit het vermogen van een rechtspersoon, waaronder de winst of de reserves, of het recht op overschot na vereffening.^[5] Ook voor art. 2:290 BW geldt dat of een uitkering door een stichting aan een begunstigde al dan niet meer dan 25% van het voor uitkering vatbare deel van het vermogen bedraagt, wordt bepaald aan de hand van hoe de uitkering zich verhoudt tot het bedrag dat de stichting op grond van de jaarstukken heeft vastgesteld als 'voor uitkering vatbaar' in het voorafgaande jaar.^[6] Pas na afloop van een boekjaar kan worden bepaald of een uitkering van een dergelijke omvang is gedaan.^[7]

De verplichting van art. 2:290 BW is volgens de minister in feite een nadere specificering van de interne administratieplicht op grond van art. 2:10 BW — dat voor alle rechtspersonen geldt, met inbegrip van de stichting — om een actuele administratie te voeren 'op zodanige wijze dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van de rechtspersoon kunnen

worden gekend'.^[8] Het doel van de uitbreiding van de administratieplicht in art. 2:290 BW is meer transparantie te creëren. De gedachte is dat met deze specificatie deze gegevens makkelijker raadpleegbaar zijn voor de Belastingdienst en belastingautoriteiten uit andere jurisdicties.^[9]

De uitbreiding van de administratieplicht van stichtingen vloeide volgens de wetsgeschiedenis voort uit de constatering van het OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (hierna: Global Forum) dat de beschikbaarheid van informatie over de begunstigen van stichtingen in Nederland niet in alle gevallen gewaarborgd was.^[10] Nederland voldeed dus niet in voldoende mate aan de internationale standaarden voor informatie-uitwisseling voor belastingdoeleinden op verzoek van belastingautoriteiten in andere jurisdicties.

Hierbij zijn wel enkele kanttekeningen te plaatsen. Zo geeft het rapport van het Global Forum aan dat stichtingen met een anbi- of sbbi-status niet onder de reikwijdte van dit rapport vallen.^[11] Dit zijn volgens het rapport stichtingen die onder meer een algemeen nut dienen, geen commerciële doelstelling kennen, geen uitkeringen doen aan de oprichters of leden en geen identificeerbare begunstigen hebben. Het rapport richt zich daarentegen op stichtingen met 'economic activity and those holding shares against issuance of depository receipts', naar schatting circa 20% van alle stichtingen.^[12] Goes en Lichtenberg leiden hieruit af dat het rapport zich focust op 'beneficiaries' in de zin van 'gerechtigden' — zij die recht hebben op een uitkering — in plaats van iedere begunstigde en wijzen erop dat art. 2:290 BW dit onderscheid niet maakt en de toelichting in de wetsgeschiedenis evenmin.^[13] In hun optiek ziet dit rapport op uitkeringen die gebaseerd zijn op een recht op een uitkering, een verplichting voor de stichting. Omdat in dit rapport dus niet van alle stichtingen wordt verlangd dat ze informatie van al hun begunstigen moeten bijhouden en bevoegde autoriteiten ook zonder art. 2:290 BW de benodigde informatie reeds op grond van art. 2:10 BW kunnen opvragen bij de stichting, achten Goes en Lichtenberg de nieuwe verplichte interne registratie van art. 2:290 BW een onnodige extra administratieve verplichting.

Omdat het rapport van Global Forum — de aanleiding om art. 2:290 BW in te voeren — zich niet richt op donaties maar op uitkeringen waartoe de verkrijger gerechtigd is — uitkeringen op basis van een verplichting — concluderen Goes en Lichtenberg dat de wetgever met 'uitkering' in art. 2:290 BW nadrukkelijk geen uitkering in de zin van art. 2:285 lid 3 BW (uitkeringen van ideële of sociale strekking) heeft bedoeld en evenmin giften in de zin van art. 7:186 lid 2 BW, maar uitkeringen op basis van een recht op uitkering uit het vermogen van de stichting.^[14] De wetgever heeft in de wetsgeschiedenis immers niet naar die bepalingen verwezen, aldus Goes en Lichtenberg. Nu de nieuwe verplichting voor ruim 234.000 stichtingen geldt, waarvan 226.000 niet-commerciële stichtingen, had de wetgever volgens Goes en Lichtenberg meer helderheid moeten scheppen. Ik kan hun redenering volgen voor zover de wetgever de kritiek van Global Forum als onderbouwing voor de invoering van art. 2:290 BW opvoert, kritiek die zich richt op stichtingen met een economische activiteit en STAKs. Feit is wel dat in de toelichting op deze nieuwe bepaling in de parlementaire geschiedenis de voorbeelden louter donaties en uitkeringen van ideële en sociale strekking betreffen, zoals uitkeringen aan individuele oorlogsslachtoffers, studiebeurzen aan bepaalde studenten en financiële bijdragen van een Nederlandse fondsenwervende organisatie aan haar zusterorganisatie (rechtspersoon).^[15] De vraag is dus niet zozeer of de wetgever met de uitkeringen in art. 2:290 BW ook donaties en uitkeringen van ideële of sociale strekking heeft bedoeld, maar of dit voldoende onderbouwd is. Ik deel de conclusie dat de wetgever dit niet voldoende heeft onderbouwd door slechts te verwijzen naar de OESO-beoordeling over uitwisseling van belastinggegevens, die zich beperkte tot stichtingen met een economische activiteit en STAKs. Zij merken ook terecht op dat handhaving en vervolging van een eventuele overtreding van deze verplichting lastig en waarschijnlijk onmogelijk zal zijn.^[16] Overigens fungeert de STAK op grond van de administratievoorwaarden doorgaans als een doorgeefluik, waarbij de uitkeringen aan de certificaathouders niet uit het vermogen van de STAK afkomstig zijn, maar uit het vermogen van de onderliggende vennootschap. Volgens de minister is er dan bij uitkeringen aan de certificaathouders voor de UBO-registratieplicht geen sprake van uitkeringen uit het vermogen van de STAK die zouden leiden tot een eigendomsbelang in de zin van art. 1 Uitvoeringsbesluit Wwft 2018.^[17] Naar mijn mening is dan ook voor de interne registratieplicht geen sprake van een uitkering in de zin van art. 2:285 lid 3 BW, zodat de uitkeringen door een STAK aan de certificaathouders niet onder de verplichte registratie in een intern uitkeringenregister van art. 2:290 BW zouden moeten vallen.

In het interne register moet het bestuur de namen en adressen bijhouden van alle personen die een kwalificerende uitkering hebben ontvangen, alsook het uitkeringsbedrag en de datum waarop de uitkering is gedaan. Het bestuur hoeft niet meer gegevens te registreren dan waarover zij in het kader van de boekhoudplicht van art. 2:10 BW beschikt en hoeft dus niet extra gegevens bij begunstigen op te vragen.^[18] Het bestuur moet zelf afwegen wat noodzakelijk is voor een goede administratie. Zo zal een stichting bij uitkeringen in natura — denk daarbij aan het uitdelen van dekens, voedsel en medicijnen — in haar administratie wel melding maken van de aankoop van de te doneren goederen, maar wie de begunstigen van deze goederen zijn, is volgens de minister niet relevant voor een goede administratie.^[19] Dit doet vreemd aan, want een uitkering in natura vertegenwoordigt ook een waarde die omgerekend kan worden tot een uitkeringsbedrag.

De stichting hoeft dit interne register niet openbaar bekend te maken, maar moet het wel regelmatig bijhouden (art. 2:290 lid 2 BW). 'Regelmatig' houdt in dat de gegevens op orde moeten zijn, zodat de belastingautoriteiten altijd actuele gegevens over de laatste stand van zaken van de uitkeringen kunnen verkrijgen.^[20]

3 Transparantieplichtingen op grond van wtm0

Het wetsvoorstel Transparantie maatschappelijke organisaties (wtm0)^[21] vormt een uitwerking van het regeerakkoord van 2017 om door de geldstromen naar die organisaties transparanter te maken ongewenste beïnvloeding van maatschappelijke organisaties vanuit onvrije landen tegen te gaan.^[22] Dit wetsvoorstel voorziet in de transparantie van donaties aan in Nederland actieve maatschappelijke organisaties en berust op twee pijlers.^[23] De eerste pijler ziet op transparantieplichting voor maatschappelijke organisaties inzake ontvangen donaties. De tweede pijler betreft een plicht voor stichtingen tot deponeren van financiële stukken die voor bepaalde overheidsinstanties toegankelijk zijn.

3.1 De informatieplicht over ontvangen donaties

De informatieplicht over donaties zorgt volgens de toelichting op het wetsvoorstel voor meer inzicht in financiële stromen naar alle in Nederland actieve maatschappelijke organisaties om eventueel daaruit voortkomende onwenselijke gedragingen te voorkomen die een bedreiging vormen voor de openbare orde.^[24] Het oorspronkelijke wetsvoorstel betreft donaties uitsluitend vanuit landen van buiten de EU/EER. Bij nota van wijziging, die in consultatie is gebracht, is de reikwijdte van het wetsvoorstel echter verruimd naar donaties zowel van binnen als van buiten de EU/EER.^[25] Met deze uitbreiding wordt geen direct of indirect onderscheid meer gemaakt naar de herkomst van donaties.

Het gaat om ruim 350.000 maatschappelijke organisaties.^[26] Maatschappelijke organisaties zijn stichtingen, verenigingen en kerkgenootschappen (art. 1 lid 1 sub a wtm0). Ook in een buitenlandse rechtsvorm opererende equivalenten van stichting, vereniging en kerkgenootschap die in Nederland actief zijn vallen onder de transparantieplicht. Met een buitenlandse rechtspersoon wordt gelijkgesteld een juridische entiteit, een trust of een andere juridische constructie (art. 1 lid 2 wtm0). Deze organisaties moeten desgevraagd inzicht verlenen in hun financieringsbronnen.

Zoals ik de tekst van het wetsvoorstel lees, slaat de gelijkstelling zowel op de maatschappelijke organisatie als op de doneur die een buitenlandse rechtspersoon is. De memorie van toelichting bij deze bepaling verwijst echter alleen naar de doneur met een buitenlandse rechtsvorm.^[27] Ik heb dit punt onder de aandacht van de commissie Justitie & Veiligheid gebracht en hoop dat dit tijdens de parlementaire behandeling wordt meegenomen

In tegenstelling tot het eerdere consultatievoorstel^[28] kiest de wetgever in het wtm0 voor een individuele, organisatiegerichte benadering.^[29] Het consultatievoorstel berustte op een naar mijn mening disproportionele generieke verplichting voor alle maatschappelijke organisaties in Nederland om jaarlijks een donatieoverzicht op te stellen en te deponeren bij het handelsregister. Hierdoor zouden ruim 350.000 maatschappelijke organisaties belast worden, terwijl de problemen zich slechts bij een beperkt aantal organisaties voordoen.

Op verzoek van de burgemeester, het Openbaar Ministerie (OM) en andere specifiek aangewezen overheidsinstanties^[30] (art. 3 lid 7 wtm0 jo. nieuw art. 28a Hregw 2007) moet een maatschappelijke organisatie onverwijld — dat wil zeggen zonder onnodige vertraging^[31] — en uiterlijk binnen tien werkdagen schriftelijk inzicht verschaffen in geografische herkomst, doel en omvang van één of meer donaties die rechtstreeks of via een tussenpersoon zijn gedaan (art. 2, 3 en 4 wtm0). Als de doneur het doel van de donatie niet duidelijk heeft gemaakt, is het aan de maatschappelijke organisatie om aan te geven waarvoor een donatie is ontvangen.^[32]

Donaties zijn geldelijke bijdragen en bijdragen in natura (art. 1 lid 1 sub b wtm0, zoals gewijzigd bij de nota van wijziging). De geldelijke bijdragen kunnen zowel contant als via overschrijvingen zijn gedaan. Daaronder vallen niet ledencontributies, rente of rendement op eigen vermogen en subsidies.^[33] Subsidies betreffen alle geldelijke steun van overheidswege die een organisatie verkrijgt op een aanvraag krachtens een wettelijke regeling. Het begrip donatie omvat erfstellingen en legaten.^[34] Dit is omdat erfstellingen en legaten bij leven worden vastgelegd en zo volgens de wetgever al dan niet via nabestaanden ongewenste beïnvloeding van de te begunstigen maatschappelijke organisatie kan plaatsvinden. Het gaat voor de informatieplicht om feitelijk ontvangen bijdragen.^[35]

De bijdragen in natura betreffen goederen, zoals meubilair of apparatuur, of op geld waardeerbare diensten die op verzoek van een maatschappelijke organisatie aan haar zijn geleverd of door haar zijn aanvaard, waar geen of geen evenredige tegenprestatie tegenover staat, anders dan persoonlijke arbeid of activiteiten van aangeslotenen van de betreffende maatschappelijke organisatie (art. 1 lid 1 sub c wtm0). Denk bij diensten aan het ter beschikking stellen van een gastspreker of het schenken van ruilmiddelen, zoals initial coin offerings/bitcoins.^[36] Wanneer de waarde van de ontvangen zaak of geleverde dienst meer bedraagt dan de tegenprestatie van de maatschappelijke organisatie, is er sprake van een donatie in natura. Persoonlijke arbeid of activiteiten van aangeslotenen van de maatschappelijke organisatie worden niet als donatie aangemerkt, omdat ze behoren tot het wezen van de organisatie. De waarde van een bijdrage in natura is het verschil tussen de gebruikelijke waarde daarvan in het economisch verkeer en de waarde van de tegenprestatie (art. 2 wtm0).

De doneur kan zowel een natuurlijk persoon als rechtspersoon zijn met respectievelijk een woonplaats of zetel in binnen- en buitenland. Met een rechtspersoon worden gelijkgesteld een juridische entiteit, een trust of een andere juridische

constructie (art. 1 lid 2 wtm). Met deze gelijkstelling wordt voorkomen dat de maatschappelijke organisatie navraag moet doen naar de precieze rechtsvorm van de donateur die geen natuurlijk persoon is.^[37]

Pas wanneer er sprake is van substantiële donaties, is het mogelijk bij de maatschappelijke organisatie gegevens van de donateur op te vragen (art. 3 lid 1 wtm). Substantiële donaties worden niet nader gedefinieerd. Naast een absolute component bevat dit begrip ook een relatieve component, zoals de verhouding tot de totale inkomsten van de begunstigde maatschappelijke organisatie.^[38] Volgens de toelichting op het wetsvoorstel is het evenwel voorstelbaar dat de autoriteiten die om donatiegegevens verzoeken zich bij de uitvoering mede laten 'inspireren' door het bedrag van € 15.000, dat onder de Wwft wordt gehanteerd als één van de indicatoren voor melding van een ongebruikelijke transactie door financiële instellingen aan de Financial Intelligence Unit-Nederland. De informatieplicht betreft persoonsgegevens zoals de naam en woonplaats van de donateur en als de donateur een rechtspersoon is, de zetel en het doel van de rechtspersoon en de naam en woonplaats van de vertegenwoordiger van de rechtspersoon.^[39] Als de donatie via een tussenpersoon is ontvangen, vallen ook de gegevens van de tussenpersoon hieronder. Het is zelfs mogelijk om persoonsgegevens te verwerken waaruit religieuze of levensbeschouwelijke overtuigingen kunnen blijken (art. 3 lid 2 wtm). Het opvragen van persoonsgegevens moet wel noodzakelijk zijn voor de vervulling van de wettelijke taken van de overheidsinstanties (art. 3 lid 1 en lid 7 en art. 4 lid 1 wtm). De toelichting geeft niet aan waaruit die noodzaak moet blijken.

Het OM heeft op grond van art. 2:297 BW de bevoegdheid om inlichtingen bij een stichting op te vragen bij ernstige twijfel of de wet of de statuten te goeder trouw worden nageleefd dan wel of het bestuur naar behoren wordt gevoerd. Dit biedt het OM ook de mogelijkheid om inlichtingen over donaties bij een stichting op te vragen. Omdat deze bevoegdheid van het OM beperkt is tot stichtingen, is in art. 4 wtm een algemene bevoegdheid voor het OM opgenomen om bij alle maatschappelijke organisaties gegevens over donaties op te kunnen vragen, waarbij de regeling van art. 2:297 BW als uitgangspunt dient. Dit betekent dat het OM van deze bevoegdheid alleen gebruik kan maken als er sprake is van ernstige twijfel of de wet of de statuten te goeder trouw worden nageleefd dan wel of het besturen naar behoren wordt gevoerd.^[40] Wanneer de maatschappelijke organisatie niet of niet behoorlijk voldoet aan het verzoek van het OM, heeft het OM zelfs de mogelijkheid om de voorzieningenrechter te vragen dat de maatschappelijke organisatie aan het OM boeken, bescheiden en andere gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar moet stellen en de waarden^[41] van de stichting toont (art. 4 lid 2 wtm jo. art. 2:297 lid 2 BW).

Het bestuur van een maatschappelijke organisatie moet de donatiegegevens zeven boekjaren bewaren (art. 2 wtm). De overheidsinstanties bewaren de verstrekte gegevens zolang dat voor de taakuitoefening noodzakelijk is, maar maximaal zeven jaar (art. 3 lid 5 wtm). Bij nota van wijziging is via een nieuw artikel 4a een handavingsinstrument toegevoegd om maatschappelijke organisaties aan te pakken waarvan aannemelijk is dat die donaties ontvangen en met hun activiteiten direct of indirect bijdragen aan ondermijning van de democratische rechtsstaat. Dit artikel bevat de maatregelen die het OM de rechter kan verzoeken als deze maatregelen noodzakelijk zijn om die ondermijning voldoende af te wenden. Het gaat om maatregelen als een bevel om periodiek alle of bepaalde donaties of andere geldstromen aan het OM te melden; het tijdelijk bevriezen van een of meer goederen; een tijdelijk verbod voor het ontvangen van bepaalde (categorieën van) donaties; en het terugstorten van donaties, het storten op een bepaalde derdengeldrekening of het verval aan de staat van bepaalde donaties of goederen van de maatschappelijke organisatie (art. 4a, lid 2 wtm). Voorafgaand aan het verzoek of hangende het verzoek kan het OM nog aan de voorzieningenrechter verzoeken om een bevel tot het geven inzicht in de boekhouding van de maatschappelijke organisatie of om een conservatoir beslag om te voorkomen dat donaties vlak voor een artikel 4a-procedure worden weggesluisd (art. 4a, lid 4 wtm). Volgens de toelichting op deze nota is sprake van ondermijnen van de Nederlandse democratische rechtsstaat bij doelbewuste en structurele activiteiten die gericht zijn op het aantasten van de samenleving en de rechtsstaat via normen en waarden die haaks staan op de uitgangspunten van de open democratische rechtsorde.^[42] Als concrete voorbeelden daarvan geeft de toelichting het houden van lezingen aan leden van een vereniging waarbij deze worden opgehitst om de democratie af te schaffen, het financieren van scholing voor het propageren van discriminatie van bepaalde groepen of het uitbrengen van een tijdschrift of nieuwsbrief die bepaalde minderheidsgroeperingen veroordeelt. De toelichting op de nota van wijziging bevat een toetsing aan de beperkingssystematiek van grondrechten: de beperking is voorzien bij wet, dient een legitiem doel dienen en is noodzakelijk, dat wil zeggen proportioneel aan het beoogde doel.^[43]

Een in Nederland woonachtige of gevestigde tussenpersoon mag aan een maatschappelijke organisatie geen donatie geven in opdracht van een persoon, zonder de naam, woonplaats of zetel en het land van de opdrachtgever te verstrekken aan de maatschappelijke organisatie (art. 5 wtm). Als de opdrachtgever een rechtspersoon is, dan moet de tussenpersoon aan de maatschappelijke organisatie ook de naam, woonplaats en het land van de natuurlijke persoon verstrekken die de opdrachtgever vertegenwoordigt, zodat de maatschappelijke organisatie kan voldoen aan een informatieverzoek van een overheidsorganisatie.

Een weigering van een maatschappelijke organisatie om aan een informatieverzoek mee te werken of van een tussenpersoon om de maatschappelijke organisatie de vereiste informatie over de donatie te verstrekken, wordt aangemerkt als een economisch delict (art. 9 lid 1 wtm jo. art. 1 onder 4° WED). Dit geldt ook voor het bewust verstrekken van

onvolledige of onjuiste informatie. Ook het zich niet houden aan de door de rechter opgelegde actieve meldplicht van bepaalde transacties en de niet-naleving van het rechterlijk bevel tot inzage in de administratie vormen een economisch delict.^[44] Bestuurders^[45] van de maatschappelijke organisatie die in ernstige mate tekortschieten^[46] in de nakoming van hun informatie- of medewerkingsverplichtingen, riskeren een bestuursverbod van maximaal vijf jaar (art. 3 lid 6 jo. art. 3 lid 7 en art. 4 lid 2 wtm). Daarnaast is het mogelijk een last onder dwangsom aan de organisatie of de bestuurders van de organisatie op te leggen (art. 3 lid 3 wtm).

De informatieplicht van maatschappelijke organisaties geldt voor donaties die zijn ontvangen op of na de datum van inwerkingtreding van de betreffende wetsartikelen (art. 11 lid 2 wtm).

3.2 Deponeringsplicht balans en staat van baten en lasten

De tweede pijler van het wtm strekt tot het tegengaan van misbruik van financieel-economische aard, zoals witwassen en terrorismefinanciering. In tegenstelling tot de eerste pijler die voor alle maatschappelijke organisaties geldt, is de tweede pijler beperkt tot stichtingen. Dit is omdat volgens de toelichting op het wetsvoorstel de signalen van misbruik in de richting van stichtingen wijzen: stichtingen zonder intern toezicht of extern verantwoordingsmechanisme zijn kwetsbaar voor financieel-economisch misbruik, zoals belastingfraude, terrorismefinanciering of witwaspraktijken.^[47] Zo kunnen ze worden ingezet voor het versluieren van feitelijke activiteiten, de herkomst en bestemming van vermogen of de identiteit van betrokkenen.^[48] Vandaar het voorstel in art. 7 wtm om via een nieuwe deponeringsplicht voor bepaalde stichtingen in een nieuw art. 2:299b BW de transparantie te vergroten. Stichtingen die nu niet onder de verplichting vallen om een jaarrekening of daaraan gelijkwaardige financiële verantwoording op te stellen en te publiceren, moeten op grond van dit voorstel jaarlijks een balans en een staat van baten en lasten deponeren bij het handelsregister. Dit voorstel heeft tot doel het inzicht van de overheid te vergroten in de financiële positie van bepaalde stichtingen en daarmee de kans op misbruik te verkleinen.^[49]

Het gaat om circa 226.000^[50] stichtingen waarvoor nu geen rapportage- en deponeringsregime geldt. Commerciële stichtingen vallen op grond van art. 2:360 lid 3 BW al onder het jaarrekeningenrecht van Titel 9 Boek 2 BW en moeten een jaarrekening deponeren bij het handelsregister. Verder hebben semipublieke stichtingen veelal te maken met sectorspecifieke (toezichts)regelgeving en moeten ze een aan Titel 9 Boek 2 BW gelijkwaardige jaarrekening opmaken en publiceren. Denk daarbij aan zorginstellingen die onder de Regeling verslaggeving WTZi vallen. Op dergelijke stichtingen is de wtm-deponeringsplicht van de balans en staat van baten en lasten derhalve niet van toepassing.

Deze nieuwe deponeringsplicht sluit aan bij de verplichting die nu al voor alle stichtingen (evenals andere rechtspersonen) geldt om jaarlijks binnen zes maanden na afloop van het boekjaar de balans en de staat van baten en lasten op te maken en op papier te stellen (art. 2:10 lid 2 BW). De staat van baten en lasten is te vergelijken met de winst- en verliesrekening van commerciële rechtspersonen. Het wtm stelt verder geen nieuwe inhoudelijke eisen aan het opstellen van de balans en de staat van baten en lasten.

Deze stukken zullen anders dan was voorgesteld in het consultatievoorstel, niet openbaar toegankelijk worden.^[51] Openbaarheid acht de wetgever hier blijkbaar disproportioneel en niet noodzakelijk. Volgens de toelichting op het wetsvoorstel is het voldoende dat bepaalde overheidsinstanties met controlerende, toezichthoudende en opsporingstaken toegang krijgen tot de gedeponeerde financiële stukken (art. 8 wtm jo. nieuw art. 28a Hregw 2007).^[52]

Het wetsvoorstel zorgt ervoor dat deze financiële stukken van stichtingen onder de reikwijdte van de Wet controle op rechtspersonen komt, zodat de informatie gebruikt kan worden bij toezicht en controle op stichtingen.^[53] Door de financiële stukken te vergelijken met andere financiële informatie over de stichting waarover de overheid beschikt, kunnen de overheidsinstanties verifiëren of de balans en de staat van baten en lasten klopt. Het kan een reden zijn om de stichting aan een nader onderzoek te onderwerpen. De voorgestelde deponeringsplicht vormt een aanvulling op de bevoegdheid op grond van art. 2:297 lid 1 BW om het bestuur om inlichtingen te verzoeken. Hier kan het OM alleen gebruik van maken als sprake is van een gegronde verdenking dat de wet of statuten niet te goeder trouw worden nageleefd, dan wel het bestuur niet naar behoren wordt gevoerd of als daar ernstige twijfel over bestaat.^[54]

Het deponeren van de balans en de staat van baten en lasten bij het handelsregister moet binnen tien maanden na afloop van het boekjaar plaatsvinden (nieuw art. 2:299b lid 1 BW op grond van art. 7 wtm). Deze termijn sluit aan bij de termijn die voor commerciële stichting in art. 2:300 BW geldt.^[55] De balans en de staat van baten en lasten moeten voorzien zijn van een ondertekening door de bestuurders en de leden van het toezichthoudend orgaan,^[56] zoals een raad van toezicht of een raad van commissarissen (nieuw art. 2:299b lid 2 BW). Als een ondertekening ontbreekt, dan moet daarvan onder opgave van reden melding worden gemaakt. De datum van ondertekening moet op de balans en de staat van baten en lasten worden vermeld en wordt als de datum van opstellen dan wel vaststellen beschouwd.^[57] Daarmee is de datum van ondertekening bepalend voor het begin van de termijn van deponeren.^[58]

Niet naleven van de deponeringsplicht is een economisch delict met dezelfde sancties als voor niet meewerken aan een informatieverzoek over donaties (art. 9 lid 2 wtm jo. art. 1 onder 4° WED jo. nieuw art. 2:299b lid 2 BW).

De deponeringsplicht geldt voor de balans en de staat van baten en lasten die betrekking hebben op de boekjaren die zijn

aangevangen op of na de datum van inwerkingtreding van de deponeringsplicht (art. 11 lid 3 wtmto jo. art. 7 wtmto). Stichtingen met een anbi-status vallen al onder een publicatieplicht (art. 1a lid 1 sub jo. lid 7 Uitvoeringsregeling AWR 1994). Dit houdt in dat zij bepaalde informatie op hun website moeten publiceren. Het gaat dan onder meer om een actueel beleidsplan, activiteitenverslag en financiële verantwoording. Wat de financiële verantwoording betreft moeten die stichtingen binnen zes maanden na afloop van het boekjaar de balans en de staat van baten en lasten met toelichting publiceren (art. 1a lid 7 sub h jo. lid 9 Uitvoeringsregeling AWR 1994). Daarbovenop komt dus nog de deponeringsplicht.

Voor de jaarlijkse publicatieplicht van anbi's heeft het Ministerie van Financiën in samenwerking met de goedbedoelensector standaardformulieren ontwikkeld. Sinds eind maart 2021 staan zeven standaardformulieren op de website van de Belastingdienst.^[59] Zo is er voor onderwijsinstellingen, zorginstellingen en fondswervende instellingen een apart formulier.

Vanaf 1 januari 2021 zijn grote anbi's verplicht om van deze standaardformulieren gebruik te maken. Van een grotere anbi is sprake als (1) de totale lasten (met inbegrip van financiële lasten) van een niet-fondsenwervende instelling in het betreffende boekjaar minstens € 100.000 bedroegen en (2) de totale baten van een fondsenwervende instelling in het betreffende boekjaar minstens € 50.000 bedroegen. Voor andere anbi's geldt deze verplichting niet. Voor stichtingen die door het CBF erkend zijn als goede doelen, volstaat het Erkenningsspaspoort als standaardformulier.

Grote anbi's die hun boekjaar per 31 december 2020 hebben afgesloten, hebben op grond van art. 1a lid 9 Uitvoeringsregeling AWR 1994 tot uiterlijk 30 juni 2021 de tijd om de financiële stukken over 2020 openbaar te maken via een standaardformulier.

4 Afsluiting

De in in dit tweeluik besproken recente transparantieregels voor stichtingen roepen vragen op voor de praktijk. Zo is niet helder wat onder het begrip 'uitkering' en 'voor uitkering vatbaar bedrag' moet worden verstaan. De wettekst is daar niet duidelijk over en de toelichting in de wetsgeschiedenis scheidt evenmin helderheid. Deze begrippen zijn van belang voor de UBO-kwalificatie bij stichtingen op grond van eigenbelang (voor uitkeringen van meer dan 25% van het voor uitkering vatbare bedrag) en bij de verplichte interne registratie van uitkeringen (voor uitkeringen van 25% of minder van het voor uitkering vatbare bedrag). Hoewel uit de toelichting blijkt dat donaties en uitkeringen met een ideële of sociale strekking daaronder vallen, heeft de minister daar geen onderbouwing voor gegeven.

Terwijl de minister voor de UBO-registratieplicht in de parlementaire geschiedenis duidelijk heeft aangegeven, dat als een STAK op grond van de administratievoorwaarden louter als een doorgeefluik fungeert, bij uitkeringen aan de certificaathouders geen sprake is van uitkeringen uit het vermogen van de STAK die zouden leiden tot UBO-registratieplicht op grond van een eigendomsbelang in de zin van art. 1 Uitvoeringsbesluit Wwft 2018, heeft de minister de STAK als doorgeefluik niet uitgezonderd van de interne registratieplicht. Naar mijn mening is dan ook voor de interne registratieplicht geen sprake van een uitkering in de zin van art. 2:285 lid 3 BW, zodat de uitkeringen door een STAK aan de certificaathouders van 25% of minder niet onder de verplichte registratie in een intern uitkeringenregister van art. 2:290 BW zouden moeten vallen.

Met de nieuwe transparantieregels zijn er extra administratieve lasten voor stichtingen bijgekomen. Ik vraag me af of deze additionele administratieve lasten wel in verhouding staan tot het beoogde doel. Hoewel volgens de wetgever het interne register niet tot hogere administratieve lasten zou moeten leiden, moet een stichting dit register immers wel inrichten en regelmatig bijhouden, zodat de belastingautoriteiten toegang hebben tot actuele gegevens over de laatste stand van zaken van de uitkeringen. Daarvoor moet de stichting controleren of alle verplichte gegevens als naam, adres en woonplaats van de begunstigen in haar interne administratie staan en de uitkeringen registreren. Daar komt nog bovenop het gebruik van de verplichte standaardformulieren.

Bij de in het wtmto voorgestelde deponeringsplicht heeft de wetgever, anders dan bij de UBO-registratieplicht, expliciet aandacht besteed aan de proportionaliteit van openbaarmaking. Zo blijkt uit de toelichting op het wtmto dat de wetgever het voldoende heeft geacht om alleen bepaalde overheidsinstanties toegang te verlenen tot de gedeponeerde financiële stukken van de stichting. Een adequate toetsing heeft de wetgever ook toegepast bij de in het wtmto voorgestelde informatieplicht van maatschappelijke organisaties over donaties en bij het bij de nota van wijziging ingevoerde handavingsinstrument van het nieuwe artikel 4a. In het conceptwetsvoorstel moesten de maatschappelijke organisaties de persoonsgegevens van de — zowel binnenlandse als buitenlandse — donateurs verplicht openbaar maken, maar in het wtmto moeten zij die gegevens alleen desgevraagd bij substantiële donaties aan bepaalde overheidsinstanties verstrekken. Hopelijk scheidt de parlementaire behandeling van het wtmto duidelijkheid over de toepassing van de bepaling over de gelijkstelling van de rechtspersoon.

De wetgever heeft naar aanleiding van de consultatieronde bij het wtmto duidelijke verbeteringen aangebracht. Over de UBO-registratie van stichtingen en het interne uitkeringenregister blijven echter nog onduidelijkheden bestaan. Zo gelden dus voor stichtingen transparantieregels, die niet altijd transparant zijn.

Voetnoten

[1]

Werkzaam bij het Knowledge Centre Tax van PwC en daarnaast als docent verbonden aan het Tilburg Institute for Family Business. Tevens is zij als buitenpromovenda verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. De stichting als rechtsvorm maakt deel uit van haar juridische en fiscale promotieonderzoek naar de goedgeelcategorie religie, spiritualiteit en levensbeschouwing.

[2]

Zie voor deze inwerkingtredingsdatum het Besluit van 3 juli 2020 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Implementatiewet registratie uiteindelijk belanghebbenden van vennootschappen en andere juridische entiteiten, sub 1, *Stb.* 2020, 232.

[3]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 15-17; [Kamerstukken II 2019/20, 35179, 3](#), p. 44.

[4]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 16.

[5]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 16.

[6]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, I](#), p. 8; [Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 17.

[7]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 17.

[8]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 16, 27; [Kamerstukken II 2019/20 35179, 6](#), vraag 79, p. 34, 35; [Kamerstukken II 2019/20, 35179, 3](#), p. 44.

[9]

[Kamerstukken II 2019/20, 35179, 3](#), p. 44; [Kamerstukken II 2019/20 35179, 6](#), vraag 79, p. 34, 35.

[10]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 16; [Kamerstukken II 2019/20, 35179, 3](#), p. 45; [Kamerstukken II 2019/20 35179, 6](#), vraag 79, p. 34, 35.

[11]

OECD, Peer review report on the exchange of information on request. The Netherlands 2019 (second round), p. 58, par. 181.

[12]

OECD, Peer review report on the exchange of information on request. The Netherlands 2019 (second round), p. 58, par. 182.

[13]

P.W.A. Goes & R. Lichtenberg, *Ondernemingsrecht* 2021/19, afl. 3, par. 2, p. 125.

[14]

P.W.A. Goes & R. Lichtenberg, *Ondernemingsrecht* 2021/19, afl. 3, par. 3, p. 126.

[15]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 16, 27.

[16]

P.W.A. Goes & R. Lichtenberg, *Ondernemingsrecht* 2021/19, afl. 3, par. 1, p. 124.

[17]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 12.

[18]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 15.

[19]

[Kamerstukken I 2019/20, 35179, C](#), p. 15, 16.

[20]

[Kamerstukken II 2019/20, 35179, 6](#), vraag 79, p. 34, 35.

[21]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 2](#).

[22]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 3; 'Vertrouwen in de toekomst, Regeerakkoord 2017-2021, VVD, CDA, D66 en ChristenUnie, [Kamerstukken II 2017/18, 34700, 34](#), bijlage 82240, p. 4.

[23]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 2.

[24]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 11.

[25]

Onderdelen A, B, C, E en G van nota van wijziging Wetsvoorstel transparantie maatschappelijke organisaties, in consultatie gebracht op 8 juni 2021.

[26]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 5.

[27]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 26.

[28]

Het in consultatie gebrachte conceptwetsvoorstel transparantie maatschappelijke organisaties van 21 december 2018 beruiste op een generieke verplichting voor alle maatschappelijke organisaties in Nederland om jaarlijks een donatieoverzicht op te stellen en te deponeren bij het Handelsregister. Hierdoor zouden ruim 350.000 maatschappelijke organisaties belast worden, terwijl de problemen zich slechts bij een beperkt aantal organisaties voordoen.

[29]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 2, 5.

[30]

Het gaat onder meer om de politie, de Belastingdienst, de AIVD, DNB, AFM en de FIU; [Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 7, 32. Zij mogen de persoonsgegevens opvragen wanneer dit nodig is ter uitvoering van hun wettelijke toezichthoudende, handhavende of opsporingstaken.

[31]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 30.

[32]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 27.

[33]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 25.

[34]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 25.

[35]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 26.

[36]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 26, 27.

[37]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 26.

[38]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 27.

[39]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 6, 28, 29.

[40]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 7, 33.

[41]

Volgens Rensen wordt met 'waarden' de waarde van de activa en passiva van de stichting bedoeld, *Asser/Rensen 2-III 2017/348*. Deze zinsnede is in art. 2:297 BW overgenomen uit de Wet op de stichtingen 1956.

[42]

Nota van wijziging, artikelsgewijze toelichting op het eerste lid van artikel 4a.

[43]

Zie de toelichting op de nota van wijziging, onder het kopje Grondrechtenaspecten en de artikelsgewijze toelichting op onderdeel F (het nieuwe artikel

4a wtm).

[44]

Onderdeel H van de nota tot wijziging.

[45]

Onder 'bestuurder' valt ook degene die het beleid van de rechtspersoon heeft bepaald of mede heeft bepaald als ware hij bestuurder (art. 3 lid 6 wtm jo. art. 106d Faillissementswet); [Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p.32.

[46]

Het gaat om het herhaaldelijk en opzettelijk frustreren van medewerking aan het informatieverzoek. Zie [Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p.32.

[47]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 16, 22.

[48]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 17.

[49]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 16.

[50]

Cijfers 1 januari 2019, zie [Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 17.

[51]

Art. 3 lid 1 van het Conceptwetsvoorstel transparantie maatschappelijke organisaties van 21 december 2018.

[52]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 16, 21.

[53]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 21.

[54]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 21.

[55]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 22.

[56]

De Wet bestuur en toezicht rechtspersonen (*Stb.* 2020, 507, [Kamerstukken 34491](#)), dat per 1 juli 2021 in werking treedt, geeft een grondslag voor een raad van commissarissen bij stichtingen. Zodra die wet in werking treedt, wordt de zinsnede 'hen die deel uitmaken van het toezichthoudend orgaan' vervangen door 'de commissarissen' (art. 10 wtm).

[57]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 35.

[58]

[Kamerstukken II 2020/21, 35646, 3](#), p. 23.

[59]

www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/bijzondere_regelingen/goede_doelen/algemeen_nut_beogende_instellingen