

De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?

prof. dr. S.J.C. Hemels

Samenvatting

Op 8 februari 2012 is het voorstel voor een Verordening inzake de Europese Stichting (FE) gepubliceerd. Dit voorstel bevat een fiscaal hoofdstuk. De lidstaten moeten de FE, haar donoren en haar begunstigen gelijk behandelen als binnenlandse goede doelen. Geanalyseerd wordt hoe het FE voorstel zich verhoudt tot de Nederlandse ANBI regelgeving. De auteur betwijfelt of de Verordening in de voorgestelde vorm zal worden aangenomen, omdat deze onvoldoende waarborgen biedt tegen misbruik van belastingfaciliteiten.

De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?

prof. dr. S.J.C. Hemels¹

1 Inleiding

Op 8 februari 2012 heeft de Europese Commissie het voorstel voor een Verordening van de Raad betreffende het statuut van de Europese stichting (FE) en een toelichting daarop gepubliceerd.² Dit voorstel introduceert een nieuwe Europese rechtsvorm, de Europese Stichting, ofwel *Fundatio Europaea* (hierna: FE). Overigens is het gebruik van het woord ‘stichting’ naar mijn mening ongelukkig: de Verordening ziet namelijk niet op alle stichtingen, maar alleen op instellingen die het algemeen nut beogen. Dit wordt mogelijk verklaard doordat de Franse *Fondation*, anders dan de Nederlandse stichting, altijd een algemeen nut doel moet hebben.³

Eerder zijn als Europese naamloze vennootschap (*Societas Europaea*, afgekort SE) en de Europese coöperatieve vennootschap (*Societas Cooperativa Europaea*, afgekort SCE) in de EU geïntroduceerd. Een belangrijk verschil tussen de FE Verordening enerzijds en de SE en SCE Verordeningen anderzijds is dat laatstgenoemde Verordeningen niet de fiscaliteit bestrijken.⁴ De voorgestelde FE Verordening bevat daarentegen wel een hoofdstuk over de fiscaliteit.⁵ De lidstaten moeten de FE, haar donoren en haar begunstigden voor een aantal met name genoemde belastingen op dezelfde wijze behandelen als binnenlandse goede doelen en hun donoren en begunstigden.

De opname van een fiscaal hoofdstuk is logisch gezien het doel van het voorstel. Dit is volgens de toelichting (p. 3): “stichtingen in staat stellen particuliere middelen in de EU efficiënter over de grenzen heen te kanaliseren ter ondersteuning van doelen van algemeen belang. Dit zou er op zijn beurt toe moeten leiden – onder andere dankzij lagere kosten voor stichtingen – dat er meer middelen beschikbaar zijn om activiteiten van algemeen belang te financieren, hetgeen een positief effect zou moeten hebben op het algemeen welzijn van de Europese burgers en op de EU-economie als geheel.” Het fiscaal faciliteren van (geven aan) goede doelen over de grens is een essentiële voorwaarde om het voor donoren en goede doelen aantrekkelijk te maken om over de grens actief te zijn. Dit heeft echter wel tot gevolg dat lidstaten, anders dan op grond van de SE en de SCE Verordeningen het geval was, een deel van hun fiscale autonomie moeten opgeven. Dit zal het vermoedelijk lastiger maken om goedkeuring van alle lidstaten te verkrijgen.

¹ Erasmus Universiteit Rotterdam en Allen & Overy LLP, Amsterdam. Dit artikel is geschreven in het kader van het onderzoeksprogramma Fiscale autonomie en haar grenzen van de Erasmus School of Law.

² COM(2012) 35 final, 2012/0022 (APP), de Nederlandse tekst staat op <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0035:FIN:NL:PDF>.

³ Artikel 18 LOI n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, NOR: ECOX8700096L: “La fondation est l'acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une oeuvre d'intérêt général et à but non lucratif.”

⁴ Preambule 20 van Verordening (EG) Nr. 2157/2001 van de Raad van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese vennootschap (SE) en preambule 16 van de Verordening (EG) Nr. 1435/2003 van 22 juli 2003 betreffende het statuut van de Europese coöperatieve vennootschap (SCE).

⁵ Hoofdstuk VIII, artikel 49 tot en met 51.

In een paper voor het congres van de European Association of Tax Law Professors (EATLP) dat op 1 juni 2012 op de Erasmus Universiteit Rotterdam plaatsvond, ben ik uitgebreid ingegaan op de vraag of het voorstel effectief, efficiënt en haalbaar is.⁶ De eerste twee vragen heb ik daarin positief beantwoord, over de haalbaarheid van het voorstel heb ik echter twijfels. In het onderhavige artikel analyseer ik hoe het voorstel voor de Europese Stichting zich verhoudt tot de Nederlandse regelgeving voor algemeen nut beogende instellingen⁷ en in hoeverre het voorstel de Nederlandse fiscale autonomie zal beperken. Daartoe vergelijk ik de fiscaal relevante kenmerken van de FE met de eisen die Nederland voor fiscale doeleinden stelt aan ANBI's.

2 De juridische kenmerken van de FE

Een FE is een zelfstandig opgerichte instelling van algemeen nut.⁸ Een FE kan op de volgende wijzen worden opgericht:⁹

- a) bij testamentaire beschikking van een natuurlijke persoon,
- b) bij notariële akte of schriftelijke verklaring van een of meer natuurlijke personen, rechtspersonen en/of publiekrechtelijke lichamen in overeenstemming met het toepasselijke nationale recht,
- c) door fusie tussen in een of meer lidstaten gevestigde instellingen van algemeen nut,
- d) door de omzetting van een instelling van algemeen nut in een FE.

De FE wordt opgericht voor onbepaalde tijd, of, als dat uitdrukkelijk in de statuten is bepaald, voor een bepaalde tijd van ten minste twee jaar. De statutaire zetel en het hoofdbestuur of de hoofdvestiging van de FE moet zijn gelegen in de EU.¹⁰ De FE kan zijn statutaire zetel verplaatsen naar een andere lidstaat zonder verlies van rechtspersoonlijkheid of de noodzaak tot liquidatie.¹¹ De FE wordt in één lidstaat in het FE register ingeschreven.¹² De naam moet de afkorting 'FE' bevatten.¹³

De FE heeft in alle lidstaten rechtspersoonlijkheid en volledige handelingsbevoegdheid.¹⁴ Op het moment van registratie moet de FE activiteiten in ten minste twee lidstaten verrichten of een statutair doel hebben dat daarin voorziet.¹⁵ De FE mag ook activiteiten uitoefenen in derde landen (behalve als de statuten dit verbieden).¹⁶ In de Nederlandse versie van het voorstel staat dat de activa van de FE ten minste 25 000 EUR moeten bedragen en dat de aansprakelijkheid van de FE is beperkt tot de omvang van haar activa.¹⁷ Ik vraag mij echter af of het woord 'activa' niet een ongelukkige vertaling is van het woord 'assets'. Het doel van de minimum asset eis is immers volgens preambule 9 om de FE betrouwbaar te maken

⁶ S.J.C. Hemels, *The European Foundation Proposal: an effective, efficient and feasible solution for tax issues related to cross border charitable giving and fundraising?* Deze paper zal te zijner tijd worden gepubliceerd in het boek dat naar aanleiding van deze conferentie zal verschijnen bij het IBFD. De working paper versie is beschikbaar op <http://ssrn.com/abstract=2046993>.

⁷ Hierna gebruik ik de afkorting ANBI, meervoud: ANBI's.

⁸ Artikel 5, lid 1.

⁹ Artikel 12 tot en met 18.

¹⁰ Artikel 35.

¹¹ Artikel 36 en 37.

¹² Artikel 21.

¹³ Artikel 25, lid 1.

¹⁴ Artikel 9 en 10.

¹⁵ Artikel 6.

¹⁶ Artikel 10, lid 3.

¹⁷ Artikel 7.

voor donoren en overheidsinstanties, om de ernst van haar doelen aan te tonen en om misbruik van de rechtsvorm te voorkomen. Als tegenover activa van 25.000 EUR schulden van 1 miljoen staan (en er derhalve een zwaar negatief eigen vermogen is), zal aan deze doelstelling niet worden voldaan. Ik vermoed daarom dat bedoeld is dat het *vermogen* minimaal 25.000 EUR moet bedragen. Een aanwijzing hiervoor vormt het begrip *Vermögen* in de Duitse versie. Als dit inderdaad bedoeld is, zou deze vertaalfout in de definitieve versie moeten worden hersteld.

Van belang is dat de FE Verordening slechts een minimumeis stelt aan het vermogen, maar hier geen maxima aan verbindt. De Nederlandse Uitvoeringsregeling AWR heeft juist geen minimumeisen, maar wel maxima in de vorm van de anti-oppoteis van artikel 1b Uitvoeringsregeling AWR. Bovendien bepaalt de Uitvoeringsregeling AWR dat geen ander over het vermogen mag beschikken als ware het zijn eigen vermogen. Naar mijn mening is het terecht en noodzakelijk dat dergelijke eisen worden gesteld om misbruik van de fiscale faciliteiten tegen te gaan. Het is ongewenst dat de FE Verordening op dit punt kennelijk vooral met een juridische blik (bescherming van crediteuren en donoren) is opgesteld en dat hier verder niet vanuit fiscaal oogpunt (voorkomen van misbruik van fiscale faciliteiten) naar lijkt te zijn gekeken. Dit zou moeten worden aangepast.

De Verordening stelt een aantal minimumvereisten aan de statuten.¹⁸ Opmerkelijk is echter dat niets is bepaald over de beloning voor bestuurders. De Uitvoeringsregeling AWR bepaalt dat bestuurders alleen een onkostenvergoeding of een niet bovenmatig vacatiegeld mogen ontvangen. Dit is een terechte eis, omdat bestuurders anders de op fiscaal gefaciliteerde wijze gevulde stichting ten behoeve van zichzelf kunnen leegtrekken via hoge bestuurdersbeloningen. Ook op dit punt lijken de opstellers van de FE Verordening te weinig bedacht te zijn geweest op de fiscaliteit en het voorkomen van misbruik van belastingsubsidies.

De Verordening bevat het een expliciete bepaling over statutenwijzigingen.¹⁹ Het doel van de FE mag alleen worden gewijzigd als het gestelde doel reeds is verwezenlijkt, niet kan worden verwezenlijkt, of als de gestelde doelen duidelijk niet langer passend en effectief zijn voor de aanwending van de activa²⁰ van de FE.

Het bestuur van de FE moet uit een oneven aantal van minimaal drie leden bestaan die allemaal één stem hebben en die, tenzij de statuten iets anders bepalen, bij meerderheid beslissen.²¹ Tevens wordt een aantal kwaliteitseisen aan de bestuursleden gesteld en bevat de Verordening bepalingen over ontslag en verplichtingen van bestuursleden.²² Verder bevat de Verordening bepalingen over de aanstelling van directeuren, de mogelijkheid te voorzien in de instelling van een Raad van Toezicht en andere organen (het is niet duidelijk of de in Nederland gebruikelijke structuur van een directie die het bestuur vormt met daarboven een Raad van Toezicht is toegestaan bij een FE), een regeling over belangenconflicten en vertegenwoordiging van de FE jegens derden.²³

¹⁸ Artikel 19.

¹⁹ Artikel 20.

²⁰ Ook dit zou naar mijn mening 'het vermogen' moeten zijn.

²¹ Artikel 27.

²² Artikel 28 en 29.

²³ Artikel 30 tot en met 33.

De FE kan door omzetting in een nationaalrechtelijke instelling van algemeen nut of door liquidatie worden ontbonden.²⁴ De Verordening bevat hiervoor specifieke regels.²⁵ De FE Verordening bevat, anders dan de Nederlandse Uitvoeringsregeling AWR, geen vereisten over de liquidatiebepaling. Artikel 19 bepaalt slechts dat in de statuten een bepaling moet staan over de verdeling van de ‘netto-activa’ na liquidatie. Dit lijkt mij eerlijk gezegd voldoende, want op grond van de statutaire doelbepaling kan het liquidatiesaldo slechts ten goede komen aan het algemeen nut. Tevens bevat de Verordening een aantal bepalingen over de rol van werknemers en vrijwilligers die echter de fiscaliteit niet raken.²⁶

3 De fiscale achtergrond van het voorstel

Het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ) heeft in een viertal arresten bepaald dat het in strijd is met de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63 Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie (VWEU) en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-Overeenkomst) als in andere lidstaten gevestigde ANBI's en hun donoren in het geheel niet of niet tegen dezelfde voorwaarden gebruik kunnen maken van de fiscale faciliteiten.²⁷ Het HvJ heeft echter benadrukt dat lidstaten niet verplicht zijn om in andere lidstaten gevestigde instellingen automatisch te erkennen: de lidstaten mogen hun eigen voorwaarden opleggen (met uitzondering van een vestigingseis). Dit wordt ook wel *host country control* genoemd: de lidstaat waar de fiscale faciliteiten worden geclaimd, het gastland, kan zijn eigen eisen stellen en toezicht toepassen. Dit betekent dat fiscaal gefacilieerde fondsenwerving en geven over de grens weliswaar mogelijk is geworden, maar dat dit in praktijk toch vaak problemen oplevert. Een instelling die in alle lidstaten van de EU fondsen wil werven, zal aan de – soms conflicterende – vereisten van alle 27 lidstaten moeten voldoen. Dit kan zodanig veel administratieve lasten met zich brengen, dat instellingen hiervan afzien.

Dit wordt geïllustreerd door het geringe aantal buitenlandse ANBI's dat in Nederland is geregistreerd. Sinds 1 januari 2008 kunnen onder meer in de EU gevestigde instellingen onder dezelfde voorwaarden als in Nederland gevestigde instellingen de Nederlandse ANBI-status krijgen.²⁸ Uit het programma ‘ANBI-opzoeken’²⁹ van de Belastingdienst, blijkt dat hier niet op grote schaal gebruik van wordt gemaakt. Zo zijn er slechts 26 instellingen uit Duitsland en 18 Belgische instellingen geregistreerd, terwijl dit toch onze directe buurlanden zijn.

Het voorstel biedt een oplossing voor dit probleem doordat de vereisten waaraan de FE moet voldoen zijn opgenomen in de Verordening. Door aan deze vereisten te voldoen, kunnen FE's, hun donoren en begunstigen gebruik maken van de fiscale faciliteiten in alle lidstaten in de EU. Bovendien is de FE alleen onderworpen aan het toezicht van de toezichhoudende autoriteit van de lidstaat waar de FE is geregistreerd. Dit in tegenstelling tot de huidige situatie waarbij een instelling aan het toezicht van alle lidstaten is onderworpen waar de instelling of haar donoren fiscale faciliteiten claimen.

²⁴ Artikel 40.

²⁵ Artikel 41 tot en met 44.

²⁶ Artikel 38 en 39.

²⁷ HvJ EG 14 september 2006, zaak C-386/040, Centro di Musicologia Walter Stauffer tegen Finanzamt München für Körperschaften, NTFR 2006/1487, HvJ EG 27 januari 2009, zaak C-318/07, Hein Persche tegen Finanzamt Lüdenscheid, NTFR 2009/366, HvJ 10 februari 2011, zaak C-025/10, Missionswerk Werner Heukelbach eV tegen Belgische Staat, NTFR 2011/528 en HvJ 16 juni 2011, zaak C-10/10, Europese Commissie v. Republiek Oostenrijk, NTFR 2011/1557.

²⁸ Sinds 1 januari 2012 staat dit in artikel 5b, lid 1 AWR.

²⁹ www.belastingdienst.nl/rekenhulpen/giften/anbi_zoeken.

Voor instellingen die overgaan naar de FE-vorm is dit een duidelijke verbetering ten opzichte van de huidige situatie: de kosten voor fiscaal gefacilieerde fondsenwerving zullen hierdoor afnemen. Voor de lidstaten biedt dit echter risico's. Zij moeten wel fiscale faciliteiten verstrekken, maar mogen niet zelf controleren of de buitenlandse FE zich aan de Verordening houdt.³⁰ Alleen de lidstaat waar de FE is geregistreerd mag controle uitoefenen, eventueel op verzoek van een andere lidstaat. Lidstaten met een strenge controle op goede doelen zullen hier niet enthousiast over zijn. Het risico bestaat immers dat hun inwoners een FE oprichten in een land met een zwakke controle en vervolgens giften aftrekken aan een FE die eigenlijk niet aan de voorwaarden voldoet. Het land dat de giftenaftrek moet toestaan, kan hier weinig aan doen, zolang het land waar de FE is geregistreerd geen actie onderneemt. Het lijkt niet ondenkbaar dat landen waar de economische crisis het hardst heeft toegeslagen niet de allergrootste prioriteit zullen geven aan het controleren van FE's, zeker niet als hun fondsenwerving primair fiscaal gesubsidieerd wordt door andere lidstaten. Een land als Griekenland dat het niet eens lukt zijn eigen belasting te innen, zal vermoedelijk niet heel actief zijn in het controleren van FE's die vooral in het buitenland aftrekbare giften ontvangen.

De fiscale paragraaf is daarmee zowel de kracht als de achilleshiel van het voorstel: door de fiscale paragraaf vergemakkelijkt de FE fondsenwerving over de grens, maar deze zal er vermoedelijk ook toe leiden dat het lastig zal zijn om alle lidstaten achter het voorstel te krijgen vanwege de vrees voor misbruik.

4 Mate waarin het algemeen nut moet worden beoogd

In preambule 7 van de Verordening staat dat een FE zich uitsluitend dient bezig te houden met het bevorderen van doelen van algemeen belang. Ook uit de limitatieve opsomming van doelen waarvoor de FE mag worden opgericht,³¹ blijkt dat de FE voor 100% een of meer van deze specifiek genoemde algemeen nut doelen moet nastreven en daar al haar activa onvoorwaardelijk voor moet aanwenden. De FE is daarmee aan strengere vereisten onderworpen dan een Nederlandse ANBI die op grond van artikel 5b, lid 1, onderdeel a, ten eerste AWR ook 'nagenoeg uitsluitend' het algemeen nut mag beogen. De Nederlandse ANBI mag voor 10% andere doelstellingen hebben, de FE mag in het geheel geen doelstellingen hebben die niet als het algemeen nut beogend zijn aangemerkt in de Verordening. Een overeenkomst is dat zowel op grond van de Uitvoeringsregeling AWR als op grond van de FE Verordening³² het algemeen nut doel moet blijken uit de statuten.

5 Als algemeen nut aangemerkte doelen

Sinds 1 januari 2012 bevat de Nederlandse wet een limitatieve opsomming van wat als algemeen nut wordt beschouwd. Deze opsomming staat in artikel 5b, lid 3 AWR. De FE Verordening bevat eveneens een limitatieve opsomming van doelen die de FE mag dienen. Ik heb deze doelen hieronder opgenomen en vergeleken met de doelen opgenomen in artikel 5b, lid 3 AWR. De letters in de eerste kolom corresponderen met de onderdelen in artikel 5, lid 2 van de voorgestelde FE Verordening.

³⁰ Artikel 47 en 48.

³¹ Artikel 5.

³² Artikel 19.

	Doel FE Verordening	Equivalent in 5b AWR
a	kunst, cultuur en instandhouding van historisch erfgoed	b. cultuur
b	milieubescherming	d. bescherming van natuur en milieu, daaronder begrepen bevordering van duurzaamheid
c	burgerlijke of mensenrechten	j. de bevordering van de democratische rechtsorde
d	bestrijding van discriminatie op basis van geslacht, ras, etnische afkomst, godsdienst, handicap, seksuele geaardheid dan wel enige andere vorm van discriminatie volgens de wet	j. de bevordering van de democratische rechtsorde
e	sociaal welzijn, met inbegrip van armoedepreventie en -bestrijding	a. welzijn
f	humanitaire hulp of hulp bij rampen	g. ontwikkelingssamenwerking a. welzijn? (bij ramp in ontwikkeld land)
g	ontwikkelingshulp en -samenwerking	g. ontwikkelingssamenwerking
h	hulp aan vluchtelingen en immigranten	g. ontwikkelingssamenwerking? a. welzijn? f. jeugd- en ouderenzorg?
i	bescherming en ondersteuning van kinderen, jongeren of ouderen	f. jeugd- en ouderenzorg
j	hulp aan of bescherming van mensen met een handicap	a. welzijn? e. gezondheidszorg?
k	dierenbescherming	h. dierenwelzijn
l	wetenschap, onderzoek en innovatie	c. onderwijs, wetenschap en onderzoek
m	onderwijs en opleiding	c. onderwijs, wetenschap en onderzoek
n	Europese en internationale verstandhouding	j. de bevordering van de democratische rechtsorde?
o	welzijn, gezondheid en medische zorg	a. welzijn e. gezondheidszorg
p	consumentenbescherming	a. welzijn? j. de bevordering van de democratische rechtsorde?
q	hulp aan of bescherming van kwetsbare en achtergestelde groepen	a. welzijn? e. gezondheidszorg? j. de bevordering van de democratische rechtsorde?
r	amateursport	
s	infrastructurele ondersteuning van organisaties van algemeen nut	l. het financieel of op andere wijze ondersteunen van een algemeen nut beogende instelling

Op het eerste gezicht valt op dat het aantal categorieën in de FE Verordening groter is (19) dan in artikel 5b AWR (12). Dit komt enerzijds omdat de omschrijvingen in de Verordening

wat gedetailleerder en uitgebreider zijn dan in artikel 5b AWR. Naar mijn mening zouden alle in de FE Verordening genoemde doelen ook op grond van artikel 5b AWR als het algemeen nut beogend worden aangemerkt. Er is slechts één belangrijke uitzondering: amateursport. In tegenstelling tot wat internationaal gebruikelijk is, wenst de Nederlandse overheid amateursport niet als een algemeen nut aan te merken. Sportverenigingen in de grensstreek, die bijvoorbeeld zowel in Nederland als in Duitsland of België actief zijn, kunnen door een steunstichting met de status van een FE op te richten, ervoor zorgen dat inwoners van Nederland aftrekbare giften kunnen doen, zonder dat Nederland hier iets tegen kan doen. Dit zou steunstichtingen van amateursportverenigingen die alleen in Nederland actief zijn in een nadelige situatie brengen. Zij kunnen immers slechts gebruik maken van de ingewikkelde en beperkte regels voor steunstichtingen van sociaal belang behartigende lichamen van artikel 5d AWR. Het is de vraag of Nederland als de FE Verordening wordt aangenomen, zo krampachtig moet vasthouden aan het niet als algemeen nut aanmerken van amateursport.

De vergelijking tussen beide opsommingen maakt ook duidelijk dat, anders dan de staatssecretaris bij de behandeling van de Geefwet beweerde, het vrijwel onmogelijk is om een sluitende lijst van algemeen nut beogende doelen te maken. Zo ben ik ervan overtuigd dat het ook in Nederland de bedoeling is dat humanitaire hulp bij rampen in ontwikkelde landen, zoals bij de aardbeving en tsunami in Japan en na de orkaan Katrina in de Verenigde Staten, onder het begrip algemeen nut valt. Het is echter moeilijk om in artikel 5b AWR een categorie te vinden waar deze activiteit onder valt. Van ontwikkelingssamenwerking kan immers niet worden gesproken en het is de vraag of dit onder het begrip ‘welzijn’ te brengen is. De Nederlandse categorie ‘bevordering van de democratische rechtsorde’ lijkt eveneens smaller dan het bevorderen van burgerlijke of mensenrechten en het bestrijden van discriminatie, terwijl ook deze activiteiten in Nederland algemeen nut beogend zullen worden gevonden, ook als deze niets te maken hebben met de democratische rechtsorde. Voor hulp aan vluchtelingen en immigranten geldt hetzelfde: het lijkt mij dat dit ook in Nederland een algemeen nut doel is, maar het is niet duidelijk onder welke categorie dit zou moeten vallen.

Verbazingwekkend is dat artikel 5 van de FE Verordening geen equivalent bevat van artikel 5b, onderdeel i AWR: religie, levensbeschouwing en spiritualiteit. Dit is vreemd, omdat in alle landen van de EU die fiscale faciliteiten voor goede doelen toekennen, religie als algemeen nut wordt beschouwd.³³ In de toelichting op het voorstel (p. 6) stelt de Europese Commissie dat de Verordening – omwille van de rechtszekerheid – een limitatieve lijst van doelen bevat die krachtens het burgerlijke en fiscale recht van de meeste lidstaten als zodanig worden aanvaard. De Commissie wijdt echter geen woord aan het ontbreken van het in alle lidstaten aanvaarde doel religie. Is God wat de Europese Commissie betreft uit Europa verdwenen? Religie is al duizenden jaren niet aan grenzen gebonden. Waarom de Europese

³³ De stelling dat religie in alle lidstaten van de EU als een algemeen nut is aangemerkt, is gebaseerd op de Legal and fiscal country profiles over het jaar 2011 van het European Foundation Centre (<http://www.efc.be/Legal/Pages/FoundationsLegalandFiscalCountryProfiles.aspx>, download 20 april 2012), de questionnaires die zijn ingevuld voor de 2012 EATLP conferentie (http://www.eatlp.org/index.php?option=com_content&view=article&id=140:congress-documents&catid=34:this-yearcongress&Itemid=61, download 20 april 2012) en voor Finland op Paul Bater, Frits Hondius, Penina Kessler Lieber (eds.) (2004) The tax treatment of NGO's: legal, fiscal, and ethical standards for promoting NGO's and their activities, Kluwer Law International, p. 166, voor Letland op Ringolds Balodis (2007), Religious persons as legal entities – Latvia. In: Lars Friedner (ed) Churches and other religious organizations as legal persons, Peeters., p. 155-156, voor Roemenie op Catherine Shea (2003), Promoting Philanthropy: the Role of Tax Benefits, http://archive.politika.lv/temas/pilsoniska_sabiedriba/5827/ (published on 9 April 2003, download 30 March 2012). en voor Slovenië op Primož Sporar & Tatjana Strojjan (2010), Slovenia, http://www.institut-primus.si/sites/default/files/dokumenti/clanki/pregled_davcne_zakonodaje-procilo_za_slovenijo_2011.pdf (download 30 March 2012), p. 5.

Commissie grensoverschrijdende fondsenwerving voor religie, levensbeschouwing en spiritualiteit niet wil vergemakkelijken via de FE is niet duidelijk. Dit lijkt bijna een politiek standpunt.

Voor culturele instellingen is een belangrijke vraag aan de Nederlandse wetgever of een FE ook de status van culturele instelling kan krijgen. Als dit voor een FE niet mogelijk is en de status van culturele instelling slechts is voorbehouden aan instellingen met de Nederlandse ANBI-status, biedt de FE Verordening, zeker zolang de multiplier in de giftenaftrek bestaat, voor culturele instellingen geen oplossing. Voor giften van inwoners van Nederland zou dan naast de FE een ANBI in stand moeten worden gehouden. Dat is ongewenst, ook omdat buitenlandse schenkers per abuis aan de in het buitenland niet gefaciliteerde ANBI in plaats van aan de FE zouden kunnen schenken. Nederland heeft een groot aantal culturele instellingen met een internationale aantrekkingskracht, zoals het Concertgebouworkest, het Van Gogh Museum en het Anne Frank huis. Voor deze instellingen kan de FE een aantrekkelijke rechtsvorm zijn om makkelijker fondsen te werven in Europa. Een aantal culturele instellingen heeft nu reeds een voorziening getroffen waardoor vanuit de Verenigde Staten fiscaal aftrekbare giften kunnen worden gedaan. Een voorbeeld is *The American Friends of the Rijksmuseum* dat fondsen werft voor het Rijksmuseum. Dit wordt gehost door de *King Baudouin Foundation United States*, waardoor het Rijksmuseum niet zelf een Amerikaans goed doel in de lucht hoeft te houden.³⁴ Er zijn meer Nederlandse (culturele) ANBI's die gebruik maken van deze mogelijkheid die deze Amerikaanse tak van het Belgische Koning Boudewijn Fonds biedt voor fondsenwerving in de USA, zoals CODART.³⁵ Een vergelijkbaar systeem, *Transnational Giving Europe*, heeft het Koning Boudewijn Fonds voor fondsenwerving in Europa geïnitieerd, vanuit Nederland participeert het Oranjefonds hier in.³⁶

6 Commerciële activiteiten

De FE mag zich ook met handels- of andere economische activiteiten bezig houden, behalve als de statuten een beperking opleggen aan deze activiteiten.³⁷ Vereist is wel dat de uit deze activiteiten voortvloeiende winst volledig wordt aangewend voor het verwezenlijken van het doel/doelen van algemeen belang van de FE. Op grond van het nieuwe artikel 1a, lid 2 van de Uitvoeringsregeling AWR mag een ANBI ter financiering van haar doelstelling commerciële activiteiten ontplooiën, indien de inkomsten binnen een redelijke termijn geheel of nagenoeg geheel ten goede komen aan die doelstelling. De FE en de ANBI moeten op dit punt derhalve aan dezelfde vereisten voldoen.

De Nederlandse ANBI-regelgeving wijkt echter af ten aanzien van niet aan het algemeen nut doel gerelateerde commerciële activiteiten. De FE Verordening bepaalt dat economische activiteiten die geen verband houden met het algemeen belang doel van de FE ten hoogste 10% van de jaarlijkse netto-omzet van de FE mogen uitmaken, mits de resultaten uit deze ongerelateerde economische activiteiten afzonderlijk in de boeken worden gepresenteerd.³⁸ Het vijfde en zesde lid van artikel 1a Uitvoeringsregeling AWR bepalen daarentegen dat activiteiten geen algemeen nuttige activiteiten zijn indien de instelling deze tegen commerciële tarieven verricht en dat onder commerciële activiteiten alle

³⁴ www.kbfus.org.

³⁵ www.codart.nl/317/AmericanFriends/.

³⁶ www.kbs-frb.be/philantropy.aspx?id=171742.

³⁷ Artikel 11, lid 1.

³⁸ Artikel 11, lid 2.

ondernemingsactiviteiten worden verstaan die met de ter beschikking staande middelen van de instelling worden ontplooid met het oogmerk hiermee ter financiering van de algemeen nuttige activiteiten van de instelling een positief resultaat te behalen. In de toelichting op deze leden merkt de staatssecretaris van Financiën op: “Als de algemeen nuttige activiteiten van een ANBI per saldo structureel winstgevend zijn, is het doel daarmee feitelijk niet om het algemeen nut te dienen, maar om een positief resultaat te behalen.” Anders dan de Nederlandse Uitvoeringsregeling AWR eist de Verordening niet dat de FE geen statutair winststreven mag hebben voor haar algemeen nuttige activiteiten.³⁹ De Nederlandse overheid gaat er van uit dat de commerciële activiteiten geen verband houden met de algemeen nut activiteiten, terwijl de Verordening eist dat dit voor minstens 90% het geval moet zijn en bovendien geen moeite heeft met een winststreven bij de algemeen nut activiteiten. Overigens heeft de NOB in haar commentaar op de concept-uitvoeringsregeling haar verbazing uitgesproken over de Nederlandse regeling, die, zo blijkt nu dus ook uit de Verordening, vermoedelijk niet de internationale standaard is.⁴⁰

7 FE register en openbaarmaking van stukken

Iedere lidstaat moet een FE register hebben.⁴¹ De registers moeten jaarlijks aan de Europese Commissie de in- en uitschrijvingen en het totaal aantal geregistreerde FE's melden. Wat de Commissie met deze informatie doet, is niet duidelijk. Een verzoek tot inschrijving als FE moet met een groot aantal documenten en gegevens gepaard gaan.⁴²

De lidstaten mogen echter geen andere bescheiden en gegevens eisen dan die in de Verordening worden genoemd.⁴³ Het register of een andere bevoegde autoriteit moet controleren of de overgelegde bescheiden en gegevens voldoen aan de in de Verordening gestelde eisen en aan het toepasselijke nationale recht. De door het register genomen beslissing wordt samen met een deel van de aangeleverde informatie, zoals de statuten en namen en adressen van bestuursleden, openbaar gemaakt. Na de registerinschrijving is geen verdere erkenning door een lidstaat vereist.⁴⁴

De aanvraagprocedure voor een FE is derhalve veel minder eenvoudig dan de aanvraagprocedure voor de ANBI status. Dit betekent dat Nederland extra capaciteit zal moeten vrijmaken om deze aanvragen te behandelen en te controleren. Ook moet veel meer informatie openbaar worden gemaakt dan momenteel in het programma ANBI opzoeken van de Belastingdienst het geval is. Dit levert de Nederlandse overheid extra kosten op in een tijd dat juist bezuinigd wordt op het aantal ambtenaren. Wat dat betreft is de timing van het voorstel erg ongelukkig. Voor wat betreft de openbaarmaking van gegevens, kan wellicht worden aangehaakt bij het aangekondigde wetsvoorstel van het Ministerie van Veiligheid en Justitie dat maatregelen met voorstellen om de transparantie van goede doelen te vergroten.

Bij het verzoek tot inschrijving als FE moet ook een uittreksel worden verstrekt van het strafregister en een verklaring van de leden van de raad van bestuur dat zij niet onbekwaam

³⁹ Artikel 19.
⁴⁰

http://www.nob.net/nob_leden/Wetscommentaren/NOB_commentaar_op_concept_uitvoeringsregeling_Geefwet, p. 6.

⁴¹ Artikel 22.

⁴² Artikel 23.

⁴³ Artikel 23, lid 1.

⁴⁴ Artikel 23, lid 3.

zijn verklaard om als bestuurslid op te treden. Voor wat betreft het uittreksel uit het strafregister is dit vereiste enerzijds beperkter dan de Nederlandse integriteitstoets van artikel 5b, lid 7 AWR. De Verordening spreekt slechts over de leden van de raad van bestuur, terwijl de Nederlandse bepaling ziet op de instelling zelf, haar bestuurders, feitelijk leidinggevenden en gezichtsbepalende personen. Toch is de impact van de bepaling in de Verordening veel groter. Dit wordt allereerst veroorzaakt door het feit dat op grond van de FE Verordening altijd een Verklaring Omtrent het Gedrag (VOG) moet worden overlegd, terwijl dit in Nederland slechts op verzoek van de inspecteur hoeft. Bovendien hoeft in Nederland alleen voor een specifiek aantal veroordelingen een VOG te worden overlegd, namelijk voor veroordelingen wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld. Op grond van de Verordening zijn alle veroordelingen relevant. Overigens kan ik me hier wel iets bij voorstellen. In Nederland is het immers mogelijk dat iemand die wegens grote fraude of andere malversaties bij een andere ANBI is veroordeeld, gewoon in het bestuur van een volgende ANBI kan zitten, hetgeen gewenste situatie is.

De FE is verplicht een volledige en nauwkeurige administratie bij te houden van alle financiële transacties en om elk jaar binnen zes maanden na het einde van het boekjaar de jaarrekening en een jaarlijks activiteitenverslag op te stelen en dit aan het bevoegde nationale register en de toezichthoudende autoriteit te sturen.⁴⁵ Het bestuur moet beide stukken samen met de accountantsverklaring openbaar maken. Het jaarlijkse activiteitenverslag moet minimaal de volgende informatie bevatten:

- (a) informatie over de activiteiten van de FE;
- (b) een beschrijving van de wijze waarop het doel van algemeen belang waarvoor de FE is opgericht, gedurende het afgelopen boekjaar is bevorderd;
- (c) een lijst van toegekende giften, waarbij rekening wordt gehouden met het recht op privacy van de begunstigden.

Waar Nederland een ex ante beleidsplan eist, eist de Verordening derhalve een ex post jaarverslag. Bovendien bevat de Uitvoeringsregeling AWR geen eisen over openbaarmaking en hoeven de stukken niet jaarlijks aan de belastingdienst te worden toegezonden, terwijl een FE dit wel moet. Het beoordelen van deze stukken zal ook extra ambtelijke capaciteit vergen.

Anderzijds is het opmerkelijk dat de Verordening wel eist dat alle stukken openbaar moeten worden gemaakt, maar dat deze, anders dan de Uitvoeringsregeling AWR verder geen eisen stelt aan bijvoorbeeld de verhouding tussen de beheerskosten en de bestedingen en de verantwoording daarvan. Dit levert naar mijn mening het risico van misbruik op, zeker nu voor de FE een bepaling ontbreekt over de maximale bestuurdersbeloning.

8 Toezicht

Iedere lidstaat moet een toezichthoudende autoriteit aanwijzen die is belast met het toezicht op de FE's die in de lidstaat in het register zijn ingeschreven.⁴⁶ Deze toezichthoudende autoriteit heeft een groot aantal in de Verordening omschreven bevoegdheden en verplichtingen⁴⁷ die veel verder gaan dan de bevoegdheden die de Nederlandse Belastingdienst ten aanzien van ANBI's heeft en die veeleer doen denken aan de bevoegdheden van de Engelse *Charity Commission*. Zo moet de toezichthoudende autoriteit

⁴⁵ Artikel 34.

⁴⁶ Artikel 45.

⁴⁷ Artikel 46.

er voor zorgen dat het bestuur handelt in overeenstemming met de statuten van de FE, de Verordening en het toepasselijke nationale recht en is deze bevoegd om onderzoeken in te stellen (in sommige gevallen zelfs op kosten van de FE), waarschuwingen te geven, bestuursleden te ontslaan en tot liquidatie over te gaan. De toezichthouder mag echter niet in het besturen van de FE ingrijpen.

De toezichthoudende autoriteiten van de lidstaten waar de FE zijn statutaire zetel heeft en waar zij haar activiteiten verricht moeten met elkaar samenwerken en elkaar van informatie voorzien over (vermoedelijke) inbreuken van de FE op haar statuten, de Verordening, of het toepasselijke nationale recht.⁴⁸ Op verzoek van de lidstaat waar de FE haar activiteiten uitvoert, moet de toezichthoudende autoriteit van lidstaat waar zij statutair is gevestigd, vermoedelijke inbreuken onderzoeken en de toezichthoudende autoriteit van andere lidstaat over haar conclusies informeren.⁴⁹ Bovendien moet de toezichthoudende autoriteit van de lidstaat waar de FE statutair is gevestigd ook haar eigen belastingdienst informeren.⁵⁰ Zowel het register als de toezichthoudende autoriteit van de lidstaat waar de FE haar statutaire zetel heeft, moeten desgevraagd alle bescheiden en gegevens betreffende de FE aan de belastingdiensten van andere lidstaten verschaffen. Het lijkt er echter op dat de belastingdienst de toezichthouder niet kan vragen om een onderzoek. Het lijkt er bovendien op, dat de toezichthoudende autoriteit van een lidstaat waar de FE geen activiteiten verricht, de andere toezichthoudende autoriteit niet om een onderzoek mag vragen. Dit zou betekenen dat als een inwoner van Nederland spontaan giften geeft aan een in Malta geregistreerde FE die haar activiteiten in Cyprus verricht en die geen enkele activiteit in Nederland heeft, de Nederlandse Belastingdienst niet de mogelijkheid zou hebben om er achter te komen of de FE wel aan alle vereisten voldoet. Naar mijn mening kan dit niet de bedoeling zijn.

Het is bovendien niet duidelijk of het register, de toezichthouder en de belastingdienst één en dezelfde instantie mogen zijn, zoals in Nederland het geval is. Als dit niet zo is, dwingt de Verordening Nederland om nieuwe instanties in het leven te roepen, met de daarmee gepaard gaande kosten. De veel uitgebreidere en actievere toezichtseisen in vergelijking met het Nederlandse toezicht op ANBI's zal voor Nederland hoe dan ook extra kosten tot gevolg hebben.

9 Belastingen waar de FE Verordening op ziet

Hoofdstuk VIII van de Verordening bevat de bepalingen over de fiscale behandeling van de FE. Dit hoofdstuk bestaat uit drie relatief korte artikelen. Artikel 49 bepaalt dat de FE zelf op dezelfde wijze moet worden behandeld als nationale algemeen nut beogende instellingen. Het vereiste van eenzelfde behandeling geldt echter slechts voor de in dit artikel opgesomde belastingen: de inkomsten- en vermogenswinstbelasting, de schenkings- en successierechten,⁵¹ de onroerendgoedbelasting, de overdrachtsbelasting, de registratiebelasting, de zegelrechten en soortgelijke belastingen. Naar ik aanneem wordt met 'inkomstenbelasting' tevens bedoeld op de vennootschapsbelasting, maar dit blijkt niet eenduidig uit de Verordening of de toelichting daarop. Het zou goed zijn als dit expliciet zou worden bevestigd. Vanuit Nederlands perspectief valt op dat milieubelastingen ontbreken. Dit betekent dat een FE die een onroerende zaak in Nederland in gebruik heeft, geen gebruik kan

⁴⁸ Artikel 47.

⁴⁹ Artikel 47, lid 3.

⁵⁰ Artikel 48.

⁵¹ De vertaler heeft hier niet de nieuwe Nederlandse terminologie 'schenk- en erfbelasting', maar de Vlaamse bewoordingen gebruikt.

maken van de teruggaaf energiebelasting van artikel 69 Wet belastingen op milieugrondslag. Deze FE's moeten daarom alsnog de Nederlandse ANBI status aanvragen om van deze faciliteit gebruik te maken. Naar mijn mening is het een tekortkoming van de Verordening dat dergelijke milieubelastingen, die steeds belangrijker worden in het kader van de vergroeningsagenda, buiten beschouwing zijn gelaten.

Artikel 50 bepaalt dat natuurlijke en rechtspersonen die doneren aan een FE op dezelfde wijze moeten worden behandeld als wanneer zij geven aan een lokale algemeen nut beogende instelling. Ook deze gelijke behandeling is beperkt tot de in de Verordening genoemde belastingen: inkomstenbelasting, de schenkingsrechten, de overdrachtsbelasting, de registratielasting, de zegelrechten en soortgelijke belastingen. Ervan uitgaande dat ook hier met 'inkomstenbelasting' tevens de vennootschapsbelasting wordt bedoeld – de verwijzing naar rechtspersonen wijst hier op – is dit overzicht naar mijn mening voor Nederland compleet.

Artikel 51 bepaalt dat begunstigden van de FE behandeld moeten worden alsof zij begunstigd worden door een lokale algemeen nut beogende instelling. In dit artikel is geen beperking opgenomen ten aanzien van de belastingen waarvoor de gelijke behandeling geldt.

10 Sancties als de FE niet aan de vereisten van de Verordening voldoet

De Verordening bepaalt niet wat de precieze gevolgen zijn als de FE niet aan de vereisten van de FE Verordening voldoet. Artikel 53 bepaalt slechts dat de lidstaten voorschriften moeten vaststellen inzake de sancties bij inbreuken op de bepalingen van de Verordening en dat zij de nodige maatregelen moeten nemen om ervoor te zorgen dat deze worden toegepast. Wat deze sancties inhouden bepaalt de Verordening niet. Deze eist slechts dat de sancties doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn. De huidige Nederlandse sanctie, het niet toekennen van belastingvoordelen, is voor een FE niet effectief, omdat deze juist ook van buitenlandse belastingvoordelen gebruik zal maken. Nederland met daarom een nieuw sanctieregime voor de FE ontwikkelen.

Dat alle lidstaten de sancties en het toezicht op de naleving daarvan verschillend kunnen invullen, kan ertoe leiden dat zeer verschillende sanctieregimes ontstaan. Weliswaar moeten de lidstaten de Commissie van deze voorschriften en latere wijzigingen daarin op de hoogte stellen, maar dat garandeert geen uniformiteit, zeker niet voorzover het de toepassing van sancties betreft. Dit brengt het risico met zich dat FE's worden opgericht in landen met het zwakste systeem van sancties en sanctie-oplegging en dat vervolgens ten laste van hoog belast inkomen in andere EU-landen giften aan niet aan de eisen voldoende FE's worden gegeven. Gezien de huidige economische omstandigheden in de EU en het feit dat veel kleine EU-lidstaten niet de capaciteit in de vorm van mensen en middelen zullen hebben om een uitgebreid sanctie- en controlesysteem in het leven te roepen, moet dit risico niet worden onderschat. Als 30.000 rijke Engelsen ieder een eigen FE oprichten op Malta om daaraan in de UK aftrekbare giften te doen, zal Malta vermoedelijk niet de capaciteit hebben om al die FE's goed te controleren en te sanctioneren. De UK heeft die capaciteit wel, in 2011 waren alleen al in Engeland en Wales ruim 180.000 *charities* geregistreerd bij de *Charity Commission*,⁵² maar mag op grond van de Verordening geen controle uitoefenen en sancties opleggen. Ik vind het onbegrijpelijk dat bij het opstellen van de Verordening niet

⁵² www.charitycommission.gov.uk/showcharity/registerofcharities/SectorData/SectorOverview.aspx.

meer aandacht is geschonken aan deze, zeer voor de hand liggen de misbruikmogelijkheden. Dit verkleint naar mijn mening de kansen op aanneming van de Verordening, in ieder geval voor zover het de fiscale paragraaf betreft (zonder fiscale paragraaf heeft de Verordening naar mijn mening weinig meerwaarde).

11 Hoe verder

De lidstaten moeten ervoor zorgen dat de Verordening uiterlijk twee jaar nadat deze in werking is getreden, daadwerkelijk wordt toegepast.⁵³ Ik betwijfel echter of de Verordening in deze vorm zal worden aangenomen. De Verordening lijkt primair vanuit juridische optiek te zijn opgesteld, zonder rekening te houden met de grote fiscale implicaties van de fiscale paragraaf en de waarborgen die dat vereist om misbruik te voorkomen. Ik vermoed dat met name grotere lidstaten en lidstaten met veel rijke particulieren die de FE zouden kunnen gebruiken om belasting te ontgaan, zeer kritisch zullen zijn over deze Verordening. Ook voor Nederland lijkt mij de Verordening in haar huidige vorm een niet aanvaardbare inbreuk op de fiscale autonomie. Een aantal belangrijke waarborgen uit de Nederlandse Uitvoeringsregeling AWR ontbreken. Daar komt bij dat Nederland vermoedelijk extra kosten zal moeten maken om aan de vereisten ten aanzien van registratie en toezicht op statutair in Nederland gevestigde FE's te voldoen. Vergelijkbare bezwaren zullen ook in andere lidstaten leven. Ik schat de kans dat de FE Verordening in de huidige vorm de eindstreep haalt, daarom niet hoog in.

⁵³ Artikel 52.