



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën

Ingediend op <https://internetconsultatie.nl/fiscaleverzamelwet2024/b1>

Amsterdam, 22 augustus 2022

Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Fiscale verzamelwet 2024

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de Fiscale verzamelwet 2024 die op 19 juli 2022 in consultatie is gebracht en maakt hierbij graag gebruik van de mogelijkheid om daarop te reageren.

1. Het anders vormgeven van het onzekerheidsvereiste voor periodieke giften

De Orde is verheugd dat het onzekerheidsvereiste wordt aangepast, in de zin dat niet langer wordt getoetst of de overlijdenskans groter is dan 1 procent. De Orde ziet alleen niet in waarom deze wijziging pas geldt voor periodieke schenkingsovereenkomsten die op of na 1 januari 2024 in werking zijn getreden. Naar de mening van de Orde dient het onzekerheidsvereiste van 1 procent of groter geen enkel doel en is dit ook al vele jaren de communis opinio in de wetenschappelijke literatuur.¹

¹ Zie M.M.F.J. van Bakel en S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, *Instellingen van algemeen of sociaal belang*, Deventer: Wolters Kluwer, par. 5.8.3.5 en de daar opgenomen verwijzingen alsmede S.J.C Hemels, 'De politiek kwetsbare ANBI', *WFR* 2021/168, par. 2.

De Orde ziet onder verwijzing naar genoemde communis opinio niet in waarom deze aanpassing niet eerder kan ingaan. De Orde roept in dit verband op om ten aanzien van bestaande periodieke giften op twee levens, anticiperend om de voorgenomen wetwijziging per 1 januari 2024, goedkeurend beleid of overgangsrecht op te nemen om voor deze gevallen de giftenaftrek te (blijven) toestaan, ongeacht de leeftijd van de betrokken personen. Mocht dit niet gebeuren, dan benadrukt de Orde dat het wenselijk is om duidelijke richtlijnen te geven ter zake van het vervallen van de periodieke giftenaftrek in voorkomende gevallen, afhankelijk van de uitspraak van de Hoge Raad in de zaak 21/00732.²

Voorts geeft de Orde in overweging om de overlijdenseis te laten vervallen door de passage “*die eindigen uiterlijk bij overlijden*” te schrappen uit de definitie van periodieke gift.³ Op deze manier wordt de periodieke gift beter in overeenstemming gebracht met de ratio van de wetgever om een vaste stroom inkomsten voor instellingen en verenigingen te realiseren. Naar de inschatting van De Orde zal dit de uitvoering van de regeling verhogen, onder meer omdat de in de MvT gesignaleerde praktijksituatie van het werken met legaten in testamenten om een eventuele restschuld op te vangen, niet meer nodig zal zijn. De Orde merkt in dit verband op dat dergelijke legaten in de praktijk door zowel donateurs als begiftigde instellingen als onwenselijk worden ervaren, aangezien zij het risico van een restschuld bij voorkeur zoveel mogelijk willen vermijden. Daarnaast biedt een legaat voor een eventuele restschuld voor begiftigde instellingen geen enkele zekerheid omdat het testament eenzijdig kan worden gewijzigd. Het schrappen van de overlijdenseis kan deze knelpunten wegnemen.

2. Vaste en gelijkmatige termijnen gedurende vijf of meer jaren

Ter zake van het vereiste van ‘vaste en gelijkmatige termijnen’ wordt in de MvT opgemerkt: “*In de praktijk wordt deze eis al soepel uitgelegd als een verplichting om gedurende vijf jaar of meer ten minste jaarlijks uitkeringen te doen.*” Daarbij heeft ‘vast’ betrekking op de omvang (bedrag of waarde) van de uitkeringen en ‘gelijkmatig’ op het tijdsverloop tussen de uitkeringen. Stel dat een maandelijkse gift wordt gedaan met 60 termijnen, waarbij de eerste uitkering plaatsvindt in oktober 2023 en de laatste uitkering in september 2028. Naar de mening van de Orde wordt in dit voorbeeld voldaan aan de voorwaarde dat de uitkeringen gedurende vijf jaar ten minste jaarlijks zijn gedaan, aangezien de uitkeringen op maandelijkse basis ‘vast’ en ‘gelijkmatig’ zijn. De Orde ontvangt graag een bevestiging van deze lezing en geeft in overweging dit te verduidelijken in de MvT.

² Hof Den Bosch 31 december 2020 ECLI:NL:GHSHE:2020:4059 en conclusie A-G 17 augustus 2021, ECLI:NL:PHR:2021:760.

³ Dit zal dan wetstechnisch gepaard moeten gaan met de regeling dat de jaarlijkse betaalde termijnen van de som ineens als periodieke gift ten laste van het inkomen kunnen worden gebracht.

3. De verplichting om in de schenkingsakte op te nemen dat de periodieke gift in ieder geval wordt beëindigd bij verlies van de ANBI-status en faillissement

De Orde onderschrijft het belang van het beschermen van donateurs die een periodieke schenkingsovereenkomst hebben gesloten met een instelling waarvan de ANBI-status wordt ingetrokken. De giftenaftrek is immers voor veel donateurs van wezenlijke betekenis voor hun periodieke gift, of in ieder geval voor de hoogte daarvan.

De Orde wijst erop dat er in dit verband reeds goedkeurend beleid bestaat⁴ en verzoekt de staatssecretaris aan te geven hoe de voorgenomen wetswijziging zich tot dit reeds bestaande beleid verhoudt. Op onderdelen lijkt de voorgestelde wetswijziging namelijk strenger te zijn dan het bestaande beleid. Dit lichten wij hierna verder toe.

De Orde brengt allereerst graag naar voren dat voor het doen van een gift de giftenaftrek niet altijd (volledig) doorslaggevend is. Het is goed mogelijk dat donateurs hun gift zouden willen laten doorlopen bij verlies van de ANBI-status, al dan niet tegen een lagere waarde waarbij een correctie wordt gemaakt voor de misgelopen giftenaftrek. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen bij instellingen die een geschil met de Belastingdienst krijgen over de vraag of hun doel en/of feitelijke werkzaamheden het algemeen belang dienen.

De Orde merkt op dat in het huidige conceptwetsvoorstel geen regeling is getroffen met betrekking tot onterechte intrekkingen van de ANBI-status. Het komt in de praktijk voor dat de Belastingdienst het niet bij het juiste eind heeft wat betreft de intrekking van de ANBI-status. Deze onjuistheden worden mogelijk pas jaren later hersteld door de Rechtbank, het Gerechtshof of de Hoge Raad. Wij verwijzen bijvoorbeeld naar de arresten van de Hoge Raad van 25 november 2016⁵ en de uitspraken van Hof Den Bosch van 16 november 2017, 17 januari 2019 en 31 mei 2016.⁶ Vaak gaat het hierbij om een verschil van inzicht over de reikwijdte van het begrip algemeen nut en soms zelfs over onterechte aanscherpingen van het begrip die niet passen in het wettelijk systeem.⁷ De Orde verneemt graag hoe met dergelijke, soms schrijnende gevallen wordt omgegaan. Mogelijk zijn donateurs in die gevallen, waar de ANBI als het ware moet strijden tegen de Belastingdienst bereid om bij te blijven dragen. Het kan naar de mening van de Orde niet zo zijn, dat door het huidige wetsvoorstel potentieel een enorme hoeveelheid inkomsten wegvalt voor instellingen wiens ANBI-status onterecht wordt ingetrokken. Deze inkomsten zijn

⁴ Besluit 19 december 2014, nr. BLKB2014/1415M, onderdeel 2.2.1.

⁵ ECLI:NL:HR:2016:2669.

⁶ ECLI:NL:GHSHE:2017:4906, resp. ECLI:NL:GHSHE:2018:4325, resp. ECLI:NL:GHARL:2016:4206.

⁷ Bijvoorbeeld dat het begrip ‘welzijn’ uit artikel 5b lid 3 onderdeel a AWR altijd betrekking moet hebben op een ‘kwetsbare doelgroep’, en dat de parlementaire geschiedenis bij sommige categorieën kennelijk als uitputtend wordt gezien, terwijl deze naar haar aard voorbeeldsgewijs is.

bovendien vaak onmisbaar gelet op de juridische kosten en potentiële aanslagen schenkbelasting als gevolg van de intrekkingbeschikking.

Als de instelling erin slaagt om na een lange periode de ANBI-status te herwinnen, is het maar de vraag of zij de verloren giften nog kan terugkrijgen. Juridisch is daar dan geen basis meer voor. De intrekking leidt dan hoe dan ook tot inkomensschade voor de ANBI, waar de handelwijze van de Belastingdienst dan feitelijk de oorzaak van is geweest.

De Orde meent daarom dat een maatregel als deze geflankeerd moet worden door een correctiemechanisme. Ten onrechte voorzag het voornoemde beleidsbesluit hier ook niet in, althans niet met zoveel woorden.

Een gedeeltelijke oplossing is om op te nemen dat de resterende termijnen van de periodieke gift pas (definitief) vervallen indien de intrekking onherroepelijk vaststaat. Wellicht zou dat onder huidig recht (onder het besluit) ook reeds een optie kunnen zijn. Deze oplossing leidt voor de donateurs uiteraard wel tot onzekerheid over de houdbaarheid van de aftrekpost die vooralsnog vervalt vanaf de datum van de intrekkingbeschikking.

De Orde suggereert als alternatief om de donateur *de keuze* te geven om de periodieke schenking geheel of deels te beëindigen bij verlies van de ANBI-status. Het vervallen van de periodieke gift wordt dan geen automatisme. Dit kan gemakkelijk worden toegevoegd aan het voorgestelde tweede lid van artikel 6.38 Wet op de inkomstenbelasting 2001 (conform het voorgestelde derde lid). De Orde meent dat een dergelijk alternatief enerzijds recht doet aan de wil van een donateur om een ANBI te steunen, ook indien er discussie zou ontstaan over de ANBI-status. Anderzijds biedt een dergelijke regeling ook bescherming voor de donateur, want hij kan beslissen om de gift volledig in te trekken. Faillissement kan dan in een afzonderlijke bepaling worden opgenomen, daar ligt een keuze naar de mening van de Orde minder voor de hand.

Mocht niet één van voorgaande oplossingen worden gekozen, dan zullen ANBI's naar de inschatting van de Orde in voorkomende gevallen schade gaan leiden door onterechte intrekkingen. De Orde roept de wetgever hoe dan ook op om dit op te lossen.

Voorts merkt de Orde het volgende op. In het voornoemde besluit staat als voorwaarde opgenomen dat de schenker niet of nauwelijks invloed heeft op de hiervoor genoemde situaties (faillissement van de begiftigde instelling of als de instelling de ANBI-status verliest). In het wetsvoorstel staat deze voorwaarde anders omschreven, namelijk "*tenzij de schenker in overwegende mate invloed heeft op de hiervoor genoemde situaties*". Wordt hiermee een wijziging beoogd ten aanzien van het besluit?

De Orde merkt op dat in de MvT en de artikelsgewijze toelichting het voorbeeld wordt gegeven van een donateur en zijn ‘eigen’ ANBI. Het begrip ‘eigen’ ANBI is een contradictio in terminis, gelet op het beschikkingsmacht criterium van artikel 1a lid 1 onderdeel c Uitvoeringsregeling AWR 1994. Ter voorkoming van verwarring suggereert de Orde om de toelichting op dit punt te verduidelijken en het begrip ‘eigen’ ANBI te schrappen.

Tot slot meent de Orde dat verduidelijkt zal moeten worden dat een juridische fusie waarbij de begiftigde instelling verdwijnt niet leidt tot vervallen van de periodieke gift, mits de verkrijgende entiteit zelf ook ANBI is. De Orde heeft dit knelpunt aan de orde gesteld in een commentaar op 25 mei 2018 (onderdeel 8.4).⁸ Daarop is echter geen reactie van de staatssecretaris vernomen. De Orde verzoekt dit punt mee te nemen in het definitieve wetsvoorstel.

4. Giften in natura

De Orde erkent de problematiek rondom de waardering van giften in natura en onderschrijft het wetsvoorstel op dit punt om bij giften in natura van meer dan 10.000 euro voor de giftenaftrek de eis te verbinden dat er een objectieve waardebeoordeling heeft plaatsgevonden.

De Orde is verheugd dat de ondergrens ad 2.500 euro volgend uit het rapport van 28 maart 2019⁹ is verhoogd naar 10.000 euro teneinde de kosten en administratieve lasten voor de donateur binnen de perken te houden. Dit is bovendien ook bevorderlijk voor de controle door de Belastingdienst.

In het hiervoor genoemde rapport werd voorgesteld om het vereiste van een ‘objectieve waardebeoordeling’ toe te voegen, waarbij gedacht kon worden aan een taxatierapport of recent aankoopbewijs. De Orde merkt op dat het wetsvoorstel enkel nog spreekt van een onafhankelijk taxatierapport en verzoekt om verduidelijking of andere bewijsmiddelen ook zijn toegestaan. Indien bijvoorbeeld een schilderij wordt aangekocht en direct wordt geschonken aan een museum, lijkt een het vereiste van een onafhankelijk taxatierapport onnodig en slechts een lastenverzwaring. De Orde verneemt graag of in deze situatie kan worden volstaan met het recente aankoopbewijs als ‘objectieve waardebeoordeling’, uitgaande van een transactie tussen onafhankelijke derden.

De Orde merkt op dat de voorgestelde eis ook geldt voor periodieke giften in natura. De vaste termijnen worden in deze situatie gewaardeerd op het moment van het sluiten van de overeenkomst en op dat moment wordt bepaald of de doelmatigheidsgrens van 10.000 euro per

⁸ Zie NOB-reactie op de kabinetsreactie op de evaluaties giftenaftrek en de praktijk rond ANBI's en SBBI's, <https://www.nob.net/nob-reactie-op-de-kabinetsreactie-op-de-evaluaties-giftenaftrek-en-de-praktijk-rond-anbis-en-sbbis>.

⁹ Uitwerking verbeteropties giftenaftrek en ANBI-regeling d.d. 28 maart 2019, 2019-0000053224

kalenderjaar wordt overschreden. Op deze wijze kan dit vereiste naar de mening van de Orde worden ontlopen door de gift in natura over meerdere jaren te verspreiden (en per kalenderjaar onder de grens van 10.000 euro te blijven) en vraagt te bevestigen dat deze uitwerking inderdaad is beoogd.

5. Overig

Op 29 juni 2021 is naar aanleiding van enige toezeggingen gedaan bij wetgevingsoverleg over de Fiscale Verzamelwet 2021 aangekondigd meer duidelijkheid te verschaffen over de invulling van de anti-oppoteis van artikel 1b Uitvoeringsregeling AWR, mede in het licht van algemeen nut investeringen.¹⁰ Dit was reeds aangekondigd in de kamerbrief van 28 maart 2019.¹¹ Hoewel dit los staat van het onderhavige consultatiewetsvoorstel zou de Orde het op prijs stellen indien zo snel mogelijk een besluit hierover kan worden gepubliceerd, aangezien de Belastingdienst en instellingen geholpen zijn met meer duidelijkheid over de reikwijdte van de anti-oppoteis. Dit mede in licht van de snelle opmars van moderne vormen van filantropie zoals impactinvesteringen en het doen van donaties aan profit-organisaties waarmee de doelstelling van de ANBI gediend wordt.

6. Tot Slot

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Tevens heeft de Orde geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie en zal deze ook op haar eigen website publiceren.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

¹⁰ Brief van 29 juni 2021, no. 2021-0000116045, onderdeel 8

¹¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 026, nr. 63, p. 9.