



Meijburg & Co
Belastingadviseurs

Fondsenwervende instellingen

Fiscale aspecten

Maart 2016
Meijburg.nl



Inleiding

In deze nieuwe editie van de brochure Fiscale aspecten fondsenwervende instellingen geven wij in hoofdlijnen een toelichting op de belastingheffing waarmee een fondsenwervende instelling in aanraking kan komen.

Omdat fondsenwervende instellingen hun inkomsten onder meer verkrijgen van particulieren, besteden wij in deze brochure naast de vennootschapsbelasting, omzetbelasting en de loonheffingen ook aandacht aan de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting.

Uitsluitend wanneer de fondsenwervende instelling voldoet aan de eisen die worden gesteld aan een algemeen nut beogende instelling (ANBI) gelden de fiscale faciliteiten, zoals de giftenaftrek voor zowel de inkomsten- als de vennootschapsbelasting en de vrijstelling van schenk- en erfbelasting. De ANBI-eisen worden daarom in het eerste hoofdstuk van deze brochure uitvoerig beschreven.

Meijburg & Co
Amstelveen, maart 2016

Inhoudsopgave

ALGEMEEN NUT BEOGENDE INSTELLINGEN	4
INKOMSTENBELASTING	12
SCHENK- EN ERFBELASTING	18
OMZETBELASTING (BTW)	20
LOONHEFFINGEN	28
VENNOOTSCHAPSBELASTING	36



ALGEMEEN NUT BEOOGENDE INSTELLINGEN



1 INLEIDING

In verschillende fiscale wetten zijn faciliteiten opgenomen voor een instelling die kwalificeert als een algemeen nut beogende instelling (ANBI). De diverse fiscale faciliteiten betreffen zowel de ANBI zelf als de (rechts)personen en lichamen die aan de ANBI vermogen schenken of nalaten. In dit hoofdstuk zullen wij in de paragrafen 2 en 3 ingaan op de vereisten en verplichtingen waaraan moet worden voldaan om als ANBI te kunnen kwalificeren. In paragraaf 4 bespreken wij het verkrijgen van de ANBI-beschikking. In de daaropvolgende paragrafen wordt onder meer aandacht besteed aan de culturele instelling, de SBBI en de steunstichting SBBI.

2 ALGEMEEN NUT

Instellingen kunnen alleen als ANBI worden aangemerkt als zij voor ten minste 90% het algemeen nut dienen. Wat hieronder moet worden verstaan is met ingang van 1 januari 2012 wettelijk vastgelegd. In artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is een limitatieve opsomming opgenomen van wat onder algemeen nut wordt verstaan. Als het algemeen nut dienende worden beschouwd instellingen ten behoeve van:

- cultuur;
- onderwijs, wetenschap en onderzoek;
- bescherming van natuur en milieu, daaronder begrepen bevordering van duurzaamheid;
- gezondheidszorg;
- jeugd- en ouderenzorg;
- ontwikkelingssamenwerking;
- dierenwelzijn;
- religie, levensbeschouwing en spiritualiteit;

- bevordering van de democratische rechtsorde;
- volkshuisvesting;
- een combinatie van twee of meer van de bovengenoemde doelen;
- het financieel of op andere wijze ondersteunen van een algemeen nut beogende instelling.

Niet als ANBI kunnen kwalificeren vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij of een andere instelling waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden genomen. Slechts indien de instelling beschikt over een door de Belastingdienst/Oost-Brabant afgegeven ANBI-beschikking zijn de diverse faciliteiten van toepassing. De Belastingdienst publiceert de instellingen die een beschikking hebben ontvangen op zijn website. Alle publiekrechtelijke lichamen hebben sinds 1 januari 2012 ook de ANBI-status, maar zij komen niet op de lijst van de Belastingdienst voor.

Instellingen die in aanmerking willen komen voor deze beschikking moeten voorts voldoen aan de eisen die zijn neergelegd in hoofdstuk 1A (artikel 1a tot en met 1f) van de Uitvoeringsregeling AWR 1994. Deze regelgeving heeft betrekking op de kenbaarheid en toetsbaarheid van het beleid van de instelling, het werven, beheren en besteden van het vermogen, de administratie en de jaarverslaggeving. Deze eisen worden beschreven in de volgende paragraaf.

3 EISEN VOOR ANBI

Voor het verkrijgen en behouden van de ANBI-beschikking is van belang dat de gelden die de instelling ontvangt daadwerkelijk en controleerbaar worden ingezet voor het algemeen nut. Daartoe

zijn voorwaarden opgenomen waaraan de instelling moet voldoen en die betrekking hebben op de kenbaarheid en toetsbaarheid van het beleid van de instelling, het werven, beheren en besteden van vermogen, de administratie en de jaarverslaggeving. De in de Uitvoeringsregeling AWR 1994 opgenomen algemeen geformuleerde regels gelden voor alle typen goeddoelinstellingen. Deze verscheidenheid vraagt om maatwerk bij toepassing van de regels.

De voorwaarden waaraan moet worden voldaan voor een ANBI-beschikking worden hierna beschreven.

1. Algemeen nut/geen winstoogmerk

Uit de regelgeving van de instelling, zoals de statuten en andere organisatieregels, en de feitelijke werkzaamheden moet blijken dat zij nagenoeg uitsluitend (voor 90% of meer) het algemeen belang dient en geen winstoogmerk heeft. Met deze eis wordt benadrukt dat niet uitsluitend een particulier belang mag worden beoogd.

Bij de instelling mag geen sprake zijn van een winststreven omwille van de winst zelf. In de toelichting op deze eis is vermeld dat een instelling die incidenteel exploitatieoverschotten behaalt en deze aanwendt ten bate van het algemeen nut, niet direct een winstoogmerk heeft. Het feit dat de ANBI geen winstoogmerk mag hebben, betekent niet dat deze geen commerciële activiteiten mag verrichten. Als de opbrengsten van de commerciële activiteit (nagenoeg) uitsluitend ten bate komen van het algemeen nuttige doel, hebben deze activiteiten geen gevolgen voor de ANBI-status. Met deze beleidslijn wordt beoogd ANBI's

meer (financiële) ruimte te geven om eigen inkomsten te genereren. De inkomsten die worden behaald met de commerciële activiteiten moeten binnen twee jaar na het jaar van realisatie voor ten minste 90% worden uitgegeven aan het doel van de instelling. Beleggingsactiviteiten worden in dit verband niet aangemerkt als commerciële activiteiten.

Opgemerkt moet worden dat de inkomsten uit commerciële activiteiten in beginsel in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken. Wel kan het zijn dat een vrijstelling of faciliteit van toepassing is waardoor niet daadwerkelijk over deze inkomsten wordt geheven.

2. Beschikkingsmacht vermogen, zeggenschap en samenstelling bestuur

Uit de regelgeving van de instelling en de feiten moet blijken dat niemand kan beschikken over het vermogen van de instelling als ware het zijn eigen vermogen. Concreet betekent dit dat een schenker die tevens bestuurslid is van een instelling (al dan niet samen met zijn familieleden) niet het beleid van de ANBI mag bepalen. Bij de beoordeling of feitelijk sprake is van beschikken over vermogen als ware sprake van eigen vermogen, kan de aanwezigheid van familiërelaties voor de Belastingdienst een reden zijn voor nader onderzoek. De fiscus kan, zo nodig onder te stellen voorwaarden, wel toestaan dat een steunstichting en de instelling(en) die hierdoor worden ondersteund over en weer kunnen beschikken over elkaars vermogen als ware het eigen vermogen.

3. Vergoeding voor bestuursleden

De bestuursleden van de instelling mogen geen andere beloning ontvangen dan een vergoeding voor gemaakte onkosten en een niet-bovenmatig vacatiegeld. Indien de vergoeding niet hoger is dan de vergoeding die is opgenomen in het Besluit vergoedingen adviescolleges en commissies, is deze in elk geval niet bovenmatig. Volgens de toelichting is een hogere beloning in uitzonderingsgevallen echter wel mogelijk en niet per definitie bovenmatig. De Belastingdienst kijkt bij de beoordeling van bestuurdersbeloningen naar de aard en omvang van de instelling en de maatschappelijke positie van het lid van het orgaan daarvan. Bestuursleden die tevens een uitvoerende functie vervullen, kunnen daarvoor wel een beloning ontvangen.

4. Beleidsplan

De instelling moet over een actueel beleidsplan beschikken dat inzicht geeft in de te verrichten werkzaamheden en haar concrete doelstellingen voor een beperkt aantal jaar. Het plan moet een programma bevatten van te ondernemen activiteiten, een omschrijving van de feitelijk te verrichten werkzaamheden en een beschrijving van de beoogde resultaten. Het beleidsplan kwalificeert als regelgeving van de instelling. Als in de statuten niet is vermeld dat de instelling geen winstoogmerk heeft, kan dit worden aangegeven in het beleidsplan. De instelling voldoet op deze wijze aan de regelgeving uit de wet.

Het plan moet ten minste een beschrijving bevatten van:

- de door de instelling te verrichten werkzaamheden;
- de wijze waarop de instelling

fondsen wil verwerven;

- de wijze waarop de verkregen inkomsten worden beheerd;
- de wijze waarop en aan welke doelen de verkregen inkomsten worden besteed.

5. Verhouding kosten en besteding

De verkregen gelden moeten feitelijk worden gebruikt voor het doel. Daarom moeten de kosten van werving van gelden en de beheerskosten van de instelling in redelijke verhouding staan tot de bestedingen aan haar doel. Afhankelijk van de aard van de instelling moet een redelijke verhouding worden vastgesteld; zo zal een fondsenwervende instelling meer kosten mogen maken dan een vermogensfonds.

6. Bestemming liquidatiesaldo

Uit de regelgeving van de instelling moet blijken dat bij haar opheffing een batig liquidatiesaldo moet worden besteed aan een ANBI met een gelijksoortige doelstelling. Voor ANBI's die al op 1 januari 2012 bestonden geldt een overgangsregeling, die inhoudt dat het gelijksoortigheidscriterium tot de eerstvolgende wijziging van de regelgeving van de ANBI niet op deze ANBI van toepassing is.

7. Bestedingscriterium en omvang vermogen

De instelling moet haar vermogen rechtmatig besteden conform haar statuten. Daarnaast moet zij ook feitelijk – conform het 'bestedingscriterium' – overgaan tot besteding van de gelden die zijn bestemd voor de doelstelling.

Het bestedingscriterium is een open norm die betrekking heeft op de toelaatbaarheid van vermogensvorming door de instelling. Bij een fondsenwervende instelling zal de besteding van

de ontvangen donaties de norm zijn, terwijl de besteding van het rendement van het vermogen de norm zal zijn voor een vermogensfonds.

Het is niet verplicht de inkomsten (volledig) in het jaar van ontvangst te besteden. Het doel van het bestedingscriterium is ervoor te zorgen dat een instelling geen vermogen aanhoudt zonder dat daaraan vooraf een bepaalde bestemming is gegeven. De instelling mag daarom niet meer vermogen aanhouden dan redelijkerwijs nodig is voor de continuïteit van de voorziene werkzaamheden voor haar doelstelling. De redelijkheid staat hierbij centraal, zodat ook rekening kan worden gehouden met te verwachten schommelingen. Deze redelijkheidsnorm dient om onnodig – dat wil zeggen: zonder visie – oppotten van vermogen te voorkomen. Uiteraard moet de besteding van gelden doelmatig zijn, zodat er geen verplichting is om inkomsten zonder meer uit te geven. Worden de inkomsten niet of niet volledig besteed, dan moet daarvoor een reden worden vermeld.

De instelling mag wel vermogen aanhouden voor zover dat redelijkerwijs noodzakelijk is. Het kan hierbij bijvoorbeeld gaan om het vormen van een continuïteitsreserve teneinde te kunnen voldoen aan de verplichtingen op langere termijn. De omvang daarvan is afhankelijk van de organisatie van de instelling.

De instelling mag ook vermogensbestanddelen aanhouden voor zover dat voortvloeit uit haar doelstelling, zoals het bezitten van een natuurgebied. Ook gebouwen die noodzakelijk zijn voor het functioneren van de instelling mogen worden aangehouden. Daarnaast is het toegestaan om verkregen

vermogen in stand te houden als de erflater of schenker dit zo heeft bepaald. Indien een erflater of schenker bijvoorbeeld heeft bepaald dat alleen het rendement uit het verkregen vermogen mag worden gebruikt ten behoeve van de goeddoelinstelling, is het toegestaan om het verkregen vermogen zelf in stand te houden. In alle gevallen moet de instelling in haar financiële administratie het doel van het aangehouden vermogen vermelden, met een motivering van de omvang daarvan.

8. Administratieve inrichting

De administratie van de instelling moet zodanig zijn ingericht dat de Belastingdienst de gestelde eisen kan controleren. Uit de administratie moet ten minste de aard en omvang blijken van:

- de onkostenvergoedingen en vacatiegelden die toekomen aan de afzonderlijke leden van het orgaan van de instelling dat het beleid bepaalt;
- de kosten die de instelling heeft gemaakt voor de werving van gelden en het beheer van de instelling, evenals de aard en omvang van haar andere uitgaven;
- de inkomsten van de instelling;
- het vermogen van de instelling.

9. Integriteitstoets bestuurders

Een instelling wordt niet of niet langer aangemerkt als een ANBI als de instelling, een bestuurder van de instelling, een persoon die feitelijk leiding geeft aan de instelling of een voor de instelling gezichtsbepalend persoon onherroepelijk is veroordeeld wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld, en er nog geen vier kalenderjaren zijn verstreken sinds deze veroordeling.

Daarnaast wordt een ANBI ook de status geweigerd (of verliest zij haar status) indien de ANBI, een van haar bestuurders, een feitelijk leidinggevende of een gezichtsbepalend persoon van de ANBI onherroepelijk strafrechtelijk is veroordeeld voor een overtreding van de Nederlandse wet. Indien de Belastingdienst reden heeft om te twijfelen aan de integriteit van een instelling of een persoon die daarbij betrokken is, kan hij vragen om een Verklaring Omtrent het Gedrag (VOG).

De Belastingdienst heeft een meldpunt 'Misbruik ANBI' ingesteld, waar burgers signalen kunnen deponeren over feiten die niet in lijn zijn met de doelstelling van de ANBI.

4 ANBI-BESCHIKKING

Zoals gezegd geldt voor de toepasselijkheid van de diverse fiscale faciliteiten dat de instelling moet beschikken over een beschikking van de Belastingdienst/Oost-Brabant, waaruit blijkt dat zij voldoet aan de gestelde eisen.

Aanvraag beschikking

Instellingen kunnen een ANBI-beschikking aanvragen. Hiervoor is het noodzakelijk dat de instelling beschikt over een Rechtspersonen Samenwerkingsverbanden Informatienummer (RSIN) of een fiscaal nummer. Indien een buitenlandse instelling als ANBI wil worden aangewezen, vraagt deze schriftelijk een aanvraagformulier aan bij het ANBI-team van de Belastingdienst/Oost-Brabant. Dit kan zonder een RSIN of fiscaal nummer.

Indien de instelling over een RSIN of fiscaal nummer beschikt, kan een aanvraagformulier voor een beschikking worden gedownload.¹

Ook kan een formulier worden opgevraagd bij het ANBI-team van de Belastingdienst:

Belastingdienst/Oost-Brabant
ANBI-team
Postbus 90056
5600 PJ Eindhoven

Verlenen beschikking

Instellingen krijgen de beschikking per aanvraagdatum, mits zij voldoen aan de gestelde eisen. De wet geeft de inspecteur de bevoegdheid om aan de instelling met terugwerkende kracht de ANBI-status te verlenen. De staatssecretaris heeft voorts in een besluit van 19 december 2014 goedgekeurd dat de beschikking met terugwerkende kracht kan worden afgegeven. Deze goedkeuring ziet onder andere op de volgende situaties:

Als de instelling op 1 januari van het kalenderjaar bestaat en zij in hetzelfde kalenderjaar een verzoek doet om te worden aangemerkt als ANBI, kan zij met terugwerkende kracht tot 1 januari van datzelfde kalenderjaar worden aangemerkt als ANBI.

Een nieuw opgerichte instelling die binnen een jaar na oprichting een verzoek doet om te worden aangemerkt als ANBI, kan met terugwerkende kracht tot de datum van oprichting worden aangemerkt als ANBI.

De terugwerkende kracht geldt uiterlijk tot het moment dat de instelling in het kalenderjaar voldoet aan de voor een ANBI gestelde eisen.

Groepsbeschikking

Het is mogelijk om een specifieke categorie instellingen of een groep met elkaar verbonden instellingen in één keer als goeddoelinstellingen te laten aanwijzen. Deze instellingen verkrijgen dan een groepsbeschikking. Wel zullen alle instellingen afzonderlijk aan de voor een ANBI gestelde vereisten moeten voldoen. Indien een instelling binnen de groep niet meer aan de vereisten voor de kwalificatie als ANBI voldoet, heeft dit geen gevolgen voor de overige tot de groep behorende instellingen.

Verlenen beschikking bij testament opgerichte stichting

Een erflater kan bij testament een ANBI oprichten en de statuten daarvan opnemen in zijn testament. De ANBI treedt vervolgens op als begunstigde in de nalatenschap. De mogelijkheid bestaat dat de in het testament opgenomen statuten afwijken van de op het moment van overlijden geldende vereisten voor ANBI's. Om als ANBI te kunnen kwalificeren zullen de statuten na het overlijden van de erflater moeten worden aangepast. In het hiervoor vermelde besluit van 19 december 2014 is onder voorwaarden goedgekeurd dat als de erflater heeft beoogd een ANBI op te richten en de statuten niet voldoen aan de op het moment van overlijden geldende eisen voor een ANBI, de stichting na aanpassing van de statuten toch vanaf het moment van overlijden als ANBI kwalificeert.

Publicatie ANBI's

De Belastingdienst maakt via zijn website bekend welke instellingen een beschikking hebben ontvangen.²

Culturele instelling

Er bestaan speciale fiscale faciliteiten voor culturele instellingen (CI's). Een CI is een ANBI die zich (nagenoeg) uitsluitend, namelijk voor meer dan 90%, richt op cultuur. Om als CI te worden aangemerkt, dient een verzoek te worden ingediend bij de Belastingdienst. Dit verzoek kan worden meegezonden met het formulier 'Aanvraag (groeps) beschikking algemeen nut beogende instelling'. Voor op 1 januari 2012 al bestaande ANBI's heeft de Belastingdienst zelf bepaald of aan de betreffende ANBI ook de CI-status wordt toegekend. Indien een instelling niet als een CI is aangemerkt, kan deze alsnog zelf een verzoek daartoe indienen. De toegewezen CI's worden door de Belastingdienst voorzien van een herkenningsteken in de door de Belastingdienst gepubliceerde ANBI-lijst.

Beoordeling inspecteur

Een beslissing op het verzoek om als ANBI of CI te kwalificeren wordt genomen door de inspecteur. In zijn beschikking kan hij nadere voorwaarden stellen. Indien hij van mening is dat de ANBI niet meer voldoet aan de gestelde criteria, kan hij een beschikking afgeven waarbij de instelling niet meer wordt aangemerkt als ANBI of CI. Tegen de beschikking van de inspecteur is bezwaar mogelijk.

5 VERPLICHTINGEN VAN EEN ANBI

De Belastingdienst heeft op zijn website gepubliceerd welke verplichtingen gelden voor een ANBI³:

- Een ANBI blijft voldoen aan de vereisten voor de aanmerking als ANBI.

¹ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/aanvraag_beschikking_algemeen_nut_beogende_instellingen

² http://www.belastingdienst.nl/rekenhulpen/giften/anbi_zoeken/

³ www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/bijzondere_regelingen/goede_doelen/algemeen_nut_beogende_instellingen/welke_verplichtingen_heeft_een_anbi

- Een ANBI geeft op verzoek van de Belastingdienst inzage in de administratie.
- Een ANBI geeft wijzigingen in het correspondentieadres door bij het eigen belastingkantoor.
- Een ANBI meldt wijzigingen die van invloed kunnen zijn op de ANBI-status bij de Belastingdienst/Oost-Brabant. Dit kan bijvoorbeeld een wijziging zijn in de doelstelling, de samenstelling van het bestuur, de beloningen en/of vacatiegelden of in de besteding van een eventueel positief saldo bij opheffing van de instelling.
- de bestuurssamenstelling, het beloningsbeleid en de namen van de bestuurders;
- een actueel verslag van de uitgeoefende activiteiten van de instelling;
- de balans en de staat van baten en lasten, met toelichting, van de instelling. Hierbij moet – volgens de toelichting – onder meer het totaal aan ontvangen giften en erfenissen worden vermeld.

Uit de toelichting volgt dat het bij de bestuurssamenstelling gaat om de functies waaruit het bestuur is samengesteld en de daarbij toegekende bevoegdheden. Met betrekking tot het beloningsbeleid geldt dat naast informatie over het beleid ten aanzien van de beleidsbepalers ook informatie over het beleid betreffende de werknemers openbaar dient te worden gemaakt. Daarnaast volgt uit de toelichting dat de publicatieverplichting van de namen van bestuurders niet geldt voor bestuurders van kerkgenootschappen. Ook kan de inspecteur voor deze verplichting een ontheffing verlenen indien is aangetoond dat publicatie van de namen een reëel gevaar oplevert voor de persoonlijke veiligheid van de bestuurders of hun familieleden.

Om de vindbaarheid te vergroten, zullen daarnaast ook de naam van de instelling, het door de Kamer van Koophandel toegekende nummer en het webadres op de lijst van de Belastingdienst worden gepubliceerd. Indien niet aan deze verplichting wordt voldaan, zal de ANBI-status worden geweigerd of ingetrokken.

Vervallen van ANBI-beschikking

Als een ANBI zich niet aan deze verplichtingen houdt, kan dit betekenen dat de Belastingdienst de instelling niet langer aanmerkt als een ANBI. Bij een onjuiste opgave bij de aanvraag van de ANBI-beschikking moet er rekening mee worden gehouden dat de ANBI-status met terugwerkende kracht kan worden ingetrokken, met alle fiscale gevolgen van dien.

Met ingang van 1 januari 2014 zijn instellingen verplicht bepaalde gegevens op het internet openbaar te maken voor het behoud of de verkrijging van de ANBI-status. Het gaat hierbij om de volgende informatie:

- de officiële naam van de instelling;
- het nummer dat aan de instelling is toegekend bij inschrijving in het handelsregister (RSIN);
- het post- of bezoekadres, dan wel het telefoonnummer, dan wel het e-mailadres van de instelling;
- de doelstelling volgens de regelgeving van de instelling;
- de hoofdlijnen van het actuele beleidsplan van de instelling;

6 NIET IN NEDERLAND GEVESTIGDE INSTELLINGEN

De fiscale faciliteiten kunnen onder voorwaarden eveneens van toepassing zijn op instellingen die zijn gevestigd in een (andere) EU-lidstaat, op Aruba, Curaçao of Sint-Maarten, in een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid, op de BES-eilanden of derdelanden.

Als aangewezen mogendheid wordt elke mogendheid bedoeld waarmee in de relatie met Nederland voor de heffing van inkomsten-, vennootschaps-, schenk- en erfbelasting zonder beperkingen of voorbehouden de uitwisseling is geregeld van gegevens, inlichtingen en gegevensdragers.

Voor derdelanden gelden de volgende aanvullende voorwaarden voor het verkrijgen en behouden van de ANBI-beschikking:

De instelling moet jaarlijks gegevens en inlichtingen verstrekken op grond waarvan de Belastingdienst kan beoordelen of de instelling voldoet aan de regelgeving.

De instelling moet aannemelijk maken dat de verstrekte gegevens en inlichtingen een getrouw beeld van de werkelijke situatie geven. Als voorbeeld kan volgens de Belastingdienst een (buitenlandse) accountantsverklaring worden meegestuurd.

Een als ANBI aangemerkte buitenlandse instelling is evenals een Nederlandse ANBI vrijgesteld van schenk- en erfbelasting. Daarnaast zijn ook de fiscale faciliteiten van de giftenaftrek voor de schenker van toepassing.

Indien een buitenlandse instelling wil worden aangewezen als ANBI, vraagt deze instelling schriftelijk een aanvraagformulier aan bij het ANBI-team van de Belastingdienst in

's-Hertogenbosch. Het verzoek kan worden verstuurd naar:

Belastingdienst/kantoor

's-Hertogenbosch

ANBI-team

Postbus 90056

5600 PJ Eindhoven

Een buitenlandse instelling hoeft niet over een fiscaalnummer (RSIN) hoeft te beschikken.

**7 SOCIAAL BELANG
BEHARTIGENDE INSTELLING**

Een sociaal belang behartigende instelling (SBBI) is een instelling die primair de particuliere belangen van haar leden of een beperkte doelgroep behartigt en een maatschappelijke waarde heeft.

Een instelling kwalificeert als een SBBI indien voldaan is aan de volgende eisen:

Uit de statuten of reglementen en de feitelijke werkzaamheden volgt dat de instelling een sociaal belang nastreeft. De feitelijke werkzaamheden moeten overeenkomen met de doelstelling.

De instelling valt niet onder de winstbelasting, of is daarvan vrijgesteld.

De bestuursleden ontvangen slechts een onkostenvergoeding en/of een vacatiegeld dat volgens maatschappelijke normen niet te hoog is.

De instelling is gevestigd in de Europese Unie, op de BES-eilanden, Aruba, Curaçao, Sint-Maarten of in een andere (aangewezen) mogendheid.

Voorbeelden van SBBI's zijn zangkoren, dansgroepen en muziek- en harmonieverenigingen. Het vermogen van een SBBI hoeft niet te worden opgegeven.

Meer informatie over de SBBI kan worden gevonden op de website van de Belastingdienst⁴

8 STEUNSTICHTING SBBI

Een steunstichting SBBI is een stichting die speciaal is opgericht om geld in te zamelen ten behoeve van een SBBI voor de viering van een 5-jarig jubileum of een veelvoud daarvan. Het ingezamelde geld mag uitsluitend worden besteed aan deze viering. Voorwaarde is dat de betreffende SBBI lid is van een landelijk representatieve koepel op het gebied van sport of muziek of een hiermee vergelijkbare organisatie op het gebied van sport of muziek. Ook voor de steunstichting SBBI zijn fiscale faciliteiten in de wet opgenomen. Een stichting kan maximaal in één kalenderjaar worden aangemerkt als een steunstichting SBBI.

⁴ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/bijzondere_regelingen/goede_doelen/sociaal_belang_behartigende_instellingen/



INKOMSTEN- BELASTING



1 WET INKOMSTENBELASTING 2001

De Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) kent drie verschillende boxen van inkomen, elk met een eigen fiscaal regime.

Box 1: inkomen uit werk en woning

In deze box vallen winst uit onderneming, inkomen uit arbeid, inkomen in de vorm van bepaalde periodieke uitkeringen en verstrekkingen, en inkomen uit een eigen woning. Dit inkomen wordt belast tegen een progressief tarief met een maximum van 52%.

Box 2: inkomen uit aanmerkelijk belang

Deze box bevat uitsluitend inkomen uit aanmerkelijk belang. In deze box geldt een proportioneel tarief van 25%.

Box 3: inkomen uit sparen en beleggen

Deze box regelt de belastingheffing over inkomen uit sparen en beleggen, waarvoor een fictief rendement geldt van 4%. Het rendement wordt berekend over het saldo van de bezittingen verminderd met de schulden op 1 januari van het betreffende jaar, voor zover dit meer bedraagt dan het heffingvrije vermogen. Het fictief rendement wordt belast tegen een tarief van 30%. Dit betekent een jaarlijkse belastingdruk van $4\% \times 30\% = 1,2\%$ over dit vermogen. Kwalificerend ondernemingsvermogen (box 1), de eigen woning (box 1) en aanmerkelijkbelangbestanddelen (box 2) blijven buiten de rendementsgrondslag voor box 3.

De drie boxen beïnvloeden elkaar niet. Dit betekent dat een verlies in één bepaalde box niet kan worden verrekend met inkomen uit een andere box. Het verlies kan wel worden verrekend met inkomen uit dezelfde box in andere jaren.

Bepaalde aftrekposten, gezamenlijk aangeduid als de 'persoonsgebonden aftrek', kunnen overigens wel in mindering komen op inkomen uit alle boxen. Dit zijn uitgaven die niet samenhangen met het inkomen uit een van de boxen, zoals giften.

Als de persoonsgebonden aftrek hoger is dan het box 1 inkomen, kan het restant achtereenvolgens in mindering worden gebracht op inkomen uit box 3 en box 2. Is het inkomen in alle boxen in een jaar onvoldoende om de persoonsgebonden aftrek te kunnen verrekenen, dan kan het restant worden afgetrokken van het inkomen in volgende jaren.

2 GIFTENAFTREK

2.1 Mogelijkheden tot giftenaftrek

Giftenaftrek en andere fiscale faciliteiten hieromtrent zijn mogelijk als de Belastingdienst de instelling waaraan wordt geschonken heeft aangemerkt als ANBI. Dit is het geval voor veel fondsenwervende instellingen. Aftrekbaar zijn niet alleen giften aan in Nederland gevestigde instellingen, maar ook die aan instellingen gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie, op Aruba, Curaçao of Sint-Maarten, in een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid, op de BES-eilanden of derdelanden (zie paragraaf 6 van hoofdstuk I). Daarnaast zijn aftrekbaar de periodieke giften aan niet aan vennootschapsbelasting onderworpen of daarvan vrijgestelde verenigingen met volledige rechtsbevoegdheid, indien de vereniging ten minste 25 leden heeft en is gevestigd in Nederland of in een van voornoemde landen.

2.1.1 Vrijwilligersvergoedingen

Vrijwilligers ontvangen vaak een kostenvergoeding van de goeddoelorganisatie. Indien de vrijwilliger hiervan afziet, wordt de vergoeding een gift aan de betreffende organisatie. Deze gift is voor de vrijwilliger aftrekbaar als wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- De vrijwilliger ziet af van de vergoeding.
- De organisatie verklaart dat de vrijwilliger recht heeft op de vergoeding.
- De organisatie is bereid en in staat om de vergoeding uit te betalen.
- De vrijwilliger kan aanspraak maken op de vergoeding en heeft de vrijheid om daarover te beschikken.

2.1.2 Giftenaftrek bij ANBI's die kwalificeren als culturele instelling

Een extra faciliteit geldt voor ANBI's die kwalificeren als CI (culturele instelling). Hiervan is sprake wanneer een ANBI zich nagenoeg uitsluitend richt op cultuur.

Bij de parlementaire behandeling is bepaald dat cultuur conform het woordenboek moet worden omschreven als een geheel van geestelijke en fysieke voortbrengselen en verworvenheden van een gemeenschap.

De giften aan een ANBI die kwalificeert als CI worden extra gestimuleerd door de introductie van een multiplier. De hoogte van de gift wordt voor de toepassing van de giftenaftrek met 25% verhoogd, doch ten hoogste met € 1.250. De multiplier zal vervallen met ingang van 1 januari 2018.

2.1.3 Giften zonder periodiek karakter

Afhankelijk van de vorm van de gift kan deze geheel of gedeeltelijk in aftrek komen op het inkomen van de schenker/natuurlijk persoon. Een gift is een persoonsgebonden aftrekpost en kan dus in mindering komen op inkomen uit alle boxen.

Voor gewone, niet-periodieke giften is een bedrag aftrekbaar dat zowel € 60 als 1% van het verzamelinkomen overtreft. Het verzamelinkomen bestaat uit het totale inkomen van de boxen 1, 2 en 3 voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek. Daarnaast geldt een maximumaftrek van 10% van dat inkomen. Om de maximale 10% te kunnen aftrekken, moet daarom in een jaar 11% van het verzamelinkomen worden geschonken. De giften moeten bovendien kunnen worden aangetoond met schriftelijke bescheiden.

2.1.4 Voorbeeld van giften met toepassing van multiplier

Door de verhoging van de giften aan CI's zou het aftrekplafond van 10% van het verzamelinkomen eerder worden bereikt. Om dit negatieve effect te voorkomen wordt het maximaal in aftrek te brengen bedrag verhoogd met het multiplierbedrag.

Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld, waarbij wordt uitgegaan van een verzamelinkomen van € 100.000:

De giften aan CI's die het bedrag van € 5.000 overstijgen kunnen in aanmerking worden genomen bij de gewone aftrek voor ANBI's indien en voor zover zij het nieuwe aftrekplafond niet te boven gaan.

2.1.5 Periodieke giften

Periodieke giften zijn aftrekbaar als deze de vorm hebben van minimaal vijf jaarlijkse, vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die uiterlijk eindigen bij het overlijden van de schenker. De verplichting tot het doen van uitkeringen moet tot en met het jaar 2013 zijn aangegaan bij een notariële akte. Deze vorm van geven wordt daarom ook wel periodiek notarieel schenken genoemd. Met ingang van 2014 is de eis van een notariële akte vervallen en mag de gift ook worden vastgelegd in een onderhandse akte. Hiertoe heeft de Belastingdienst op zijn website te downloaden modelschenkingsovereenkomsten ter beschikking gesteld. Zowel de gever als de begunstigde dient een afschrift van deze overeenkomst te bewaren. De periodieke gift moet tijdens haar looptijd jaarlijks worden verantwoord in de aangifte inkomstenbelasting van de gever.

Uit de jurisprudentie blijkt dat aan de eis van minimaal vijf termijnen is voldaan als de eerste termijn direct na het sluiten van de overeenkomst wordt betaald en de volgende vier termijnen met een tussenpoos van telkens een jaar. In dezelfde periode kan de schenker meerdere

periodieke giften doen aan dezelfde fondsenwervende instelling.

De gelijkmatigheid wordt getoetst naar het moment van de schenking. Het gaat erom dat een ANBI jaarlijks aanspraak kan maken op de toegezegde uitkeringen. Uit een uitspraak van de Hoge Raad volgt dat indien een bepaalde uitkering in de praktijk later wordt voldaan dat niet tot gevolg heeft dat niet aan de eisen van aftrekbaarheid wordt voldaan.

De beëindiging van periodieke giften binnen vijf jaar door het overlijden van de schenker heeft geen consequenties voor de al geclaimde giftenaftrek. De schenker mag echter niet zelfstandig de looptijd van de periodieke gift inkorten tot een looptijd die korter is dan de minimale looptijd van vijf jaar. Het is toegestaan periodieke giften te doen voor onbepaalde tijd met de mogelijkheid om deze na afloop van de vijf jaar te beëindigen. Zolang de schenker de schenkingsovereenkomst niet opzegt, blijven de uitkeringen aftrekbaar als periodieke giften.

De staatssecretaris heeft in zijn besluit van 19 december 2014 het standpunt ingenomen dat het opnemen van bepaalde voorwaarden geen beletsel vormt voor de kwalificatie als periodieke gift. Dit geldt voor de voorwaarde dat de verplichting tot het doen van uitkeringen of verstrekkingen eindigt bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker. Hetzelfde geldt voor de bepaling dat een periodieke gift eindigt door faillissement van de instelling, of als de instelling de ANBI-status verliest. In beide situaties geldt de voorwaarde dat de schenker niet of nauwelijks invloed heeft gehad op de omstandigheden. De beëindiging van de verplichting kan alleen gelden voor nog niet vervallen termijnen.

10% verzamelinkomen	Giften aan cultuurinstelling	Giften aan gewone ANBI	Totaal giften	Totaal aftrekbaar
10.000	0	15.000	15.000	10.000
10.000	5.000	10.000	15.000	11.250
10.000	15.000	0	15.000	11.250

2.1.6 Aftrekbaarheid van periodieke giften in de inkomstenbelasting

Een kwalificerende periodieke gift kan in beginsel zonder drempel en maximum als persoonsgebonden aftrek in mindering worden gebracht op het inkomen. Door het aangaan van de verplichting ontstaat voor de schenker een schuld. Deze neemt elk jaar af met de in dat jaar betaalde uitkering. Een schenkingsverplichting kan niet als een schuld in mindering worden gebracht op de rendementsgrondslag in box 3.

Een rekenvoorbeeld van een eenmalige gift:

Eenmalige schenking van:
€ 5.000

Belastbaar inkomen box 1:
€ 50.000

Belastbaar vermogen voor box 3:
€ 750.000

Het verzamelinkomen is het totaal van het inkomen uit box 1 plus het inkomen uit box 3. Het inkomen uit box 3 is 4% fictief inkomen berekend over € 750.000, zijnde € 30.000. Het verzamelinkomen is dan € 80.000 (€ 50.000 box 1 + € 30.000 box 3 inkomen); met de vrijstelling(en) voor de vermogensrendementsheffing en multiplier wordt in dit voorbeeld geen rekening gehouden.

De eenmalige gift is aftrekbaar voorzover het € 800 ($1\% \times € 80.000$) overtreft met een maximum van € 8.000 ($10\% \times € 80.000$). In dit geval kan € 4.200 ($€ 5.000 - € 800$) worden afgetrokken.

Een rekenvoorbeeld van een periodieke gift:

Periodieke schenking van jaarlijks:
€ 55.000

Belastbaar inkomen box 1:
€ 50.000

Belastbaar vermogen voor box 3:
€ 750.000

De periodieke schenking van € 55.000 wordt eerst in mindering gebracht op het inkomen van box 1. Dit leidt tot een belastbaar box 1-inkomen van nihil, waardoor de gift resulteert in de belastingbesparing van hetgeen over het box 1-inkomen verschuldigd is.

Het bedrag dat niet kan worden verrekend in box 1 (€ 5.000) kan vervolgens in mindering worden gebracht op het belastbaar bedrag in box 3. Het belastbaar inkomen in box 3 is € 30.000 (zie hierboven). Het niet-verrekende bedrag in box 1 van € 5.000 komt daarop in mindering. Het restant van € 25.000 wordt belast in box 3 tegen 30%.

De belastingbesparing in box 3 bedraagt dan € 1.500 ($30\% \text{ van } € 5.000$).

2.1.7 Eenmalige giften aan steunstichtingen SBBI

Eenmalige giften aan een steunstichting SBBI zijn onder bepaalde voorwaarden aftrekbaar in de inkomstenbelasting (zie paragraaf 7 en 8 van hoofdstuk I).

2.1.8 Extra schenking aan een goed doel in verband met de multiplier

Bij een schenking aan een CI mag vanwege de multiplier een extra bedrag als gift in aftrek worden gebracht. De multiplier bedraagt 1,25 en mag maximaal over € 5.000 aan culturele schenkingen worden toegepast. Het maximaal extra in aftrek te brengen bedrag bedraagt dus € 1.250. Voor de schenker leidt

dit tot een extra nettovoordeel.

Om dit voordeel aan het goede doel te laten toekomen – dat kan dus een andere ANBI zijn dan de CI die de schenking ontvangt waarop de multiplier wordt toegepast – zou de schenker een extra schenking moeten doen van een zodanig bedrag dat de schenker per saldo netto evenveel schenkt als zonder toepassing van de multiplier.

Hierna wordt een en ander nader uitgewerkt, waarbij wij als uitgangspunt nemen dat de extra schenking geheel aftrekbaar is. Dit kan doordat de extra schenking plaatsvindt via een periodieke schenking dan wel als andere gift waarbij al meer andere giften worden gedaan boven het drempelbedrag.

Bij een schenking aan een CI ontvangt de schenker bij een IB-tarief van 52% per € 1.000 een bedrag van € 130 netto meer: 52% van (€ 1.250 -/- € 1.000). De schenking kost dan netto € 130 minder dan zonder de multiplier. Het nettovoordeel is maximaal € 650, want de multiplier wordt niet gegeven voor zover de giften aan CI's meer bedragen dan € 5.000.

Zonder rekening te houden met de multiplier over de extra schenking kan ten minste € 250 extra worden geschonken. Dit kost netto € 120, wat minder is dan het extra nettobedrag dat wordt verkregen als gevolg van de schenking waarover de multiplier kan worden toegepast.

Een schenking van € 1.000 (met toepassing multiplier) vermeerderd met een extra schenking van € 250 kost een schenker netto nagenoeg hetzelfde als een schenking van € 1.000 zonder multiplier.

Bij een IB-tarief van 42% ontvangt de schenker per € 1.000 een bedrag van afgerond € 105 netto (de schenking

kost dan netto € 105 minder dan zonder de multiplier). Het maximale nettovoordeel is € 525.

Zonder rekening te houden met de multiplier over de extra schenking kan € 180 extra worden geschonken. Dit kost netto € 105, wat gelijk is aan het extra nettobedrag dat wordt verkregen als gevolg van de schenking waarover de multiplier kan worden toegepast.

Een schenking van € 1.000 (met toepassing multiplier) vermeerderd met een extra schenking van € 180 kost een schenker netto evenveel als een schenking van € 1.000 zonder multiplier.

Het extra fiscale voordeel dat de schenker ontvangt vanwege de multiplier voor schenkingen aan CI's kan weer aan het goede doel worden geschonken door een schenking van 100% of 72% van het extra in aftrek te brengen bedrag.

Bij een 52%-tarief kan het gehele bedrag aan extra aftrek worden geschonken.

Voorbeeld: een schenking van € 1.000 aan een CI leidt tot een extra aftrek van € 250 en een extra fiscaal voordeel van netto € 130. De extra schenking van € 250 kost netto € 120, wat minder is dan het extra ontvangen fiscale voordeel.

Bij een 42%-tarief kan 72% van het extra in aftrek te brengen bedrag worden geschonken.

Voorbeeld: een schenking van € 1.000 aan een CI leidt tot extra aftrek van € 250 en een extra fiscaal voordeel van € 105. Van een schenking van 72% van € 250 of € 180 wordt circa 42% of € 75 terugontvangen en dit kost dus netto € 105, wat gelijk is aan het extra ontvangen fiscale voordeel.

2.1.9 Schenking aan loketinstelling

In de praktijk komt het voor dat giften zo worden vormgegeven dat de schenker een ANBI opdraagt om de schenking of de uit de schenking voortvloeiende uitkeringen door te betalen aan een door de schenker aan te wijzen derdebegunstigde. De ANBI besteedt de ontvangen schenking in dat geval niet vanuit haar eigen algemeen nuttige doelstelling, maar uitsluitend in opdracht van de schenker. De ANBI fungeert dan in zoverre als loketinstelling.

De staatssecretaris heeft in zijn besluit van 19 december 2014 het standpunt ingenomen dat bij de beoordeling van op deze wijze vormgegeven giften aan het bestaan van de loketinstelling voorbij moet worden gegaan. Op deze wijze vindt de beoordeling plaats alsof de schenking rechtstreeks is gedaan aan de derdebegunstigde en wordt derhalve zoveel mogelijk aangesloten bij de feitelijke situatie. Dit betekent allereerst dat de schenker de schenking alleen in aftrek kan brengen als de derdebegunstigde een ANBI of een steunstichting SBBI is. Verder geldt dat als de schenker een loketinstelling verplicht alle uit de gift voortvloeiende uitkeringen door te betalen aan telkens dezelfde derdebegunstigde feitelijk sprake is van een periodieke gift aan deze derdebegunstigde. Als de schenker daarentegen de loketinstelling per uit de gift voortvloeiende uitkering verplicht deze door te betalen aan telkens een andere derdebegunstigde, is feitelijk geen sprake van een periodieke gift maar van meerdere andere giften.

2.2 Geldlening en periodieke kwijtschelding

In de praktijk komt het voor dat een natuurlijk persoon een lening verstrekt aan een fondsenwervende

instelling met de bedoeling de schuld gespreid over vijf of meer jaren kwijt te schelden (in de vorm van een periodieke gift). Vanzelfsprekend wenst de schenker de jaarlijkse kwijtschelding voor de inkomstenbelasting af te trekken als periodieke gift. Om te voorkomen dat de inspecteur de giftenaftrek weigert omdat hij de jaarlijkse kwijtschelding van een gedeelte van de schuld niet wil aanmerken als periodieke gift, moeten veiligheidshalve twee akten worden opgemaakt. Uiteraard is het ook mogelijk de schenking vooraf af te stemmen met de Belastingdienst.

Bij het opmaken van twee akten wordt in de eerste een geldleningsovereenkomst vastgelegd tussen de natuurlijke persoon en de fondsenwervende instelling. De geldlening kan worden neergelegd in een onderhandse akte. Daarin kan worden bepaald dat het een rentedragende of (direct opeisbare) renteloze lening is. De tweede akte bevat de periodieke gift. Jaarlijks worden de termijnen van de periodieke schenking verrekend met de jaarlijkse aflossing op de lening.

Om te voorkomen dat de instelling door het overlijden van de natuurlijke persoon wordt geconfronteerd met een schuld, kan de schenker in zijn testament regelen dat hij een bedrag ter grootte van de resterende schuld aan de instelling legateert.

2.3 Periodieke giften in natura

De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn besluit van 19 december 2014 aangegeven dat periodieke giften in natura op dezelfde wijze worden behandeld als schenkingen in geld.

Bij schenking van één enkel voorwerp gaat het eigendomsrecht daarvan jaarlijks in gelijke gedeelten over. Hierbij kan worden gedacht aan het schenken van een schilderij

of een collectie kunstvoorwerpen. Elk jaar moet een evenredig gedeelte van het geschonken object worden overgedragen aan de goeddoelinstelling. Uiteraard moet de schenking voldoen aan de criteria van het begrip 'periodieke giften'. Dat betekent onder meer dat de 'uitkeringen of verstrekkingen' vast en gelijkmatig moeten zijn.

Bij schenking van een collectie objecten zal daarom op het moment waarop de verplichting wordt aangegaan een nauwkeurige verdeling over de jaren moeten worden vastgesteld aan de hand van de waarde in het economisch verkeer van de verschillende objecten. Een alternatief is dat de collectie kunstvoorwerpen wordt verkocht aan de goeddoelinstelling, waarna de verkoper de koopsom in de vorm van periodieke giften schenkt.

Ook voor periodieke giften in natura geldt dat de Belastingdienst een modelschenkingsovereenkomst op zijn website beschikbaar heeft gesteld.

3 VORMEN VAN SCHENKING

Naast de mogelijkheid van losse schenkingen kunnen natuurlijke personen een (niet direct opeisbare) renteloze lening verstrekken aan een fondsenwervende instelling. De (contante) waarde van de niet-uitgekeerde rente is voor de inkomstenbelasting aftrekbaar als gift. Deze laatste valt echter wel onder de aftrekbeperking.

3.1 Overdragen van de bloot eigendom of een vruchtgebruik

Een natuurlijk persoon kan tijdens zijn leven ook fiscaal voordeel behalen door de bloot eigendom van bepaalde zaken over te dragen of daarop een vruchtgebruik te vestigen.

SCHENK- EN ERFBELASTING



1 INLEIDING

Fondsenwervende instellingen verkrijgen hun inkomsten veelal uit schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen. Deze komen, in tegenstelling tot bijvoorbeeld sponsoring of subsidies, voort uit vrijgevigheid bij de schenker of erflater. Een (indirecte) tegenprestatie van de instelling wordt niet verlangd. Dit hoofdstuk behandelt deze schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen.

2 GRONDSLAGEN SCHENK- EN ERFBELASTING

Voor de heffing van schenk- en erfbelasting knoopt de Successiewet 1956 aan bij de woonplaats van de schenker/erflater. De schenking of erfrechtelijke verkrijging is in beginsel onderworpen aan Nederlandse schenk- of erfbelasting indien de schenker/erflater in Nederland woont of op basis van een woonplaatsfictie wordt geacht in Nederland te wonen. De woonplaatsfictie is van toepassing op Nederlanders die in Nederland hebben gewoond en binnen tien jaar na het verlaten van Nederland overlijden of een schenking doen. Tevens wordt iemand op grond van de woonplaatsfictie geacht in Nederland te wonen wanneer de schenking plaatsvindt binnen een jaar na het verlaten van Nederland (dit geldt voor personen die niet de Nederlandse nationaliteit hebben).

3 TARIEVEN EN VRIJSTELLINGEN SCHENK- EN ERFBELASTING

De Successiewet 1956 bevat een progressieve tariefstructuur met een toptarief van 40%. In deze wet zijn diverse vrijstellingen opgenomen voor verkrijgingen krachtens schenking of erfrecht.

Verkrijgingen door fondsenwervende instellingen die kwalificeren als ANBI's zijn vrijgesteld van schenk- en erfbelasting voor zover aan de verkrijging geen opdracht is verbonden die daaraan het karakter ontnemt van te zijn gebeurd in het algemeen belang. Deze vrijstellingen gelden eveneens voor verkrijgingen door een sociaal belang behartigende instelling (SBBI) en door een steunstichting SBBI (zie paragraaf 7 en 8 van hoofdstuk I).

Schenken gedaan door ANBI's zijn vrijgesteld van schenkbelasting indien de uitkeringen geheel of nagenoeg geheel het karakter hebben van te zijn gebeurd in het algemeen belang. Deze vrijstelling is ook van toepassing als een in Nederland gevestigde fondsenwervende instelling dergelijke uitkeringen doet aan goede doelen in het buitenland. Wel moet worden nagegaan of het land waar die goede doelen zijn gevestigd, belasting heft.

Deze faciliteit geldt niet voor schenkingen door de SBBI en de steunstichting SBBI.

Een voorwaarde voor toepassing van de faciliteiten uit de Successiewet 1956 is dat de ANBI beschikt over een door de Belastingdienst afgegeven ANBI-beschikking (zie hoofdstuk I).

4 NIET IN NEDERLAND WONENDE SCHENKER/ERFLATER

Woont de schenker of erflater niet in Nederland, dan moet worden nagegaan of diens woonland schenk- of erfbelasting heft en of het een bijzonder regime kent voor schenkingen aan goeddoelinstellingen.

5 IN HET BUITENLAND GEVESTIGDE INSTELLINGEN

Wanneer een buitenlandse instelling bij beschikking als ANBI is aangemerkt, dan is deze – net als een Nederlandse instelling – vrijgesteld van schenk- en erfbelasting.

Om te voorkomen dat gelden die zijn bestemd voor goeddoelinstellingen zonder ANBI-beschikking in het buitenland worden belast met Nederlandse schenkbelasting (30 tot 40%), kunnen deze in beginsel aan een in Nederland gevestigde fondsenwervende instelling worden geschonken. Deze instelling met ANBI-status kan vervolgens de gelden op grond van haar doelstellingen vrij van schenkbelasting doorgeven aan de buitenlandse goede doelen. Ook voor de giftenaftrek in de inkomstenbelasting heeft deze manier van schenken doorgaans de voorkeur.

OMZETBELASTING (btw)



1 INLEIDING

De omzetbelasting (btw) wordt geheven van een btw-ondernemer over de vergoeding voor in Nederland geleverde goederen en verleende diensten. Een btw-ondernemer is eenieder die zelfstandig economische activiteiten verricht, dat wil zeggen: alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. Hieruit volgt dat de btw-ondernemer naar opbrengst moet streven. Het is daarbij niet van belang of hij met zijn werkzaamheden winst beoogt of maakt. Als zijn werkzaamheden zijn belast met btw, kan de ondernemer de btw die aan hem in rekening is gebracht ('voorbelasting') aftrekken. Deze aftrek geldt voor diensten en goederen die hij gebruikt voor zijn belaste werkzaamheden.

Het algemene btw-tarief is 21%, maar voor sommige goederen en diensten geldt het verlaagde btw-tarief van 6%: onder andere voor voedsel, non-alcoholica, boeken en tijdschriften op papier, boeken op andere fysieke gegevensdragers, medicijnen en het verlenen van toegang tot musea.

In de btw-wetgeving is voor enkele prestaties bepaald dat deze zijn vrijgesteld van btw-heffing. Over de vergoeding hiervoor is dan geen btw verschuldigd. Daartegenover kan de voorbelasting die moet worden toegerekend aan de vrijgestelde prestaties niet in aftrek worden gebracht. Verricht een ondernemer zowel met btw belaste als van btw-heffing vrijgestelde prestaties, dan kan hij alleen de voorbelasting aftrekken die kan worden toegerekend aan met btw belaste prestaties. Voor de algemene kosten geldt dat de btw in aftrek kan worden genomen volgens een pro-rataberekening. Dit is de verhouding tussen de omzet waarvoor recht op

aftrek van voorbelasting bestaat en de totale omzet.

Als goederen worden ingevoerd van buiten de Europese Unie (EU), is in beginsel btw verschuldigd, ongeacht de persoon die invoert. Voor de aanschaf van goederen uit andere EU-lidstaten met vervoer naar Nederland (of een andere EU-lidstaat) gelden bijzondere bepalingen. Als diensten worden afgenomen van buiten Nederland gevestigde dienstverrichters, moet worden bepaald in welk land de dienst voor de heffing van btw wordt geacht plaats te vinden.

2 BTW-ONDERNEMERSCHAP FONDSENWERVENDE INSTELLING

Een fondsenwervende instelling die geen prestaties verricht tegen vergoeding, is geen btw-ondernemer. Zo is een instelling die uitsluitend giften doet en geld ontvangt geen btw-ondernemer. Zij is geen btw verschuldigd over haar prestaties en kan de btw op kosten en investeringen niet terugvragen bij de Belastingdienst.

Als een fondsenwervende instelling goederen of diensten verkoopt tegen vergoeding, is zij voor die prestaties btw-ondernemer. Hierbij is het de vraag of die instelling dan ook voor haar andere prestaties btw-ondernemer is. Op basis van jurisprudentie moet worden aangenomen dat het btw-ondernemerschap voor de instelling in het algemeen is beperkt tot de verkoop van goederen of diensten. Is eenmalig sprake van btw-ondernemerschap, dan valt ook elke eenmalige verkoop van een bepaald goed of een bepaalde dienst binnen het btw-ondernemerschap. De instelling kan alleen de voorbelasting aftrekken die is toe te rekenen aan de verkoop van de goederen of diensten.

Van een volledig btw-ondernemerschap is volgens de belastingrechter en de staatssecretaris van Financiën slechts sprake indien de activiteiten waarvoor de fondsenwervende instelling wel als btw-ondernemer kwalificeert en de activiteiten waarvoor zij niet als btw-ondernemer kwalificeert, feitelijk en economisch zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij één geheel vormen, of als deze activiteiten wederzijds van elkaar afhankelijk zijn.

In hoeverre sprake is van zo'n nauwe verbondenheid/afhankelijkheid, moet worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden. Verkopen die dienen om de organisatie in de toekomst te bekostigen, wijzen bijvoorbeeld op een nauwe verbondenheid. Voor evenementen waarvan 70% of meer van de kosten door met btw belaste sponsorbijdragen wordt gedekt, gold tot 7 december 2011 een specifieke goedkeuring ten aanzien van de (veronderstelde) nauwe verbondenheid. Deze is komen te vervallen, waardoor organisatoren van dergelijke evenementen aan de hand van feiten en omstandigheden zullen moeten toetsen of sprake is van een nauwe verbondenheid.

3 FONDSWERVING

Ondernemers die bepaalde van btw-heffing vrijgestelde prestaties verrichten (bijvoorbeeld bepaalde diensten van sportorganisaties, van bij wet aangewezen sociaal-culturele instellingen en van onderwijsinstellingen), kunnen voor toekomstige activiteiten die zij verrichten om financiële steun te verkrijgen een beroep doen op een wettelijke btw-vrijstelling ('vrijstelling voor fondswervende activiteiten'). Dit is echter alleen mogelijk als de ondernemer niet meer dan € 68.067 per jaar ontvangt

voor bijkomstige leveringen van goederen en niet meer dan € 22.689 (€ 50.000 voor sportorganisaties) per jaar voor bijkomstige diensten. Het verstrekken van eten en drinken bij bruiloften, feesten en jubilea en dergelijke, en het uitlenen van personeel zijn uitgesloten van de vrijstelling.

De grensbedragen gelden onafhankelijk van elkaar. Bij overschrijding van de omzetgrens van € 68.067 voor leveringen of de grens van € 22.689 voor diensten moet btw over de gehele omzet behaald met die categorie (leveringen of diensten) worden voldaan. Uiteraard is de voorbelasting die is toe te rekenen aan de activiteiten dan wel aftrekbaar. Een eenmalige, onvoorziene overschrijding van het grensbedrag hoeft overigens niet direct tot heffing te leiden.

Indien de hoofdactiviteit van een fondsenwervende instelling niet bestaat uit het verrichten van vrijgestelde prestaties die op grond van de hiervoor genoemde wettelijke bepalingen zijn vrijgesteld, kan geen gebruik worden gemaakt van de vrijstelling voor fondswervende activiteiten. Dit heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat niet-commerciële organisaties, zoals een 'steunstichting' bij een vereniging of een 'Stichting Vrienden van ...', die zelf niet werkzaam zijn op sociaal, recreatief of cultureel terrein maar activiteiten ontplooiën om financiële steun te geven aan een andere organisatie die wel werkzaam is op die gebieden, geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling voor fondswervende activiteiten. De fondswervende activiteiten van zulke niet-commerciële organisaties zullen in veel gevallen belast zijn.

4 CONTRIBUTIES

Btw-heffing is aan de orde wanneer een contributie de vergoeding vormt voor een prestatie van een fondsenwervende instelling.

5 LEDENBLADEN

Veel verenigingen of instellingen waarvan de primaire activiteiten zijn vrijgesteld, sturen regelmatig een blad over hun activiteiten aan de leden of aangeslotenen. In het besluit van het ministerie van Financiën van 18 december 2013 over 'fondswerving en kantines' is goedgekeurd dat de verstrekking van deze ledenbladen buiten de belastingheffing kan blijven indien dit een bijkomstige activiteit is in het totaal van de aan de leden van btw vrijgestelde verleende diensten. Als de ledenbladen echter door een btw-ondernemer worden verstrekt en daarvoor een (afzonderlijke) vergoeding wordt berekend, is deze vergoeding veelal belast met btw. De vereniging heeft dan wel recht op aftrek van voorbelasting. Wanneer in ledenbladen advertenties worden geplaatst, treedt de uitgevende vereniging mogelijk op als btw-ondernemer (zie ook paragraaf 8).

6 GIFTEN

Een gift of schenking leidt niet tot btw-heffing, omdat dit geen (afdwingbare) prestatie is tegenover de ontvangst van de gift of schenking. In deze gevallen kan onder bepaalde voorwaarden de aftrek van voorbelasting worden beperkt.

In het besluit van 18 december 2013 is een regeling voor bijzondere evenementen opgenomen. Het gaat daarbij om evenementen waarvoor een substantieel hogere toegangsprijs wordt gevraagd dan gebruikelijk is (bijvoorbeeld galadiners). Een deel van deze hogere prijs kan als gift worden

aangemerkt. Onder de volgende voorwaarden is over deze giften geen btw verschuldigd:

- De bezoeker van het evenement is duidelijk gemaakt dat de opbrengst van het evenement is bestemd voor een specifiek goed doel. Hiervan is in elk geval sprake als het giftelement wordt afgedragen aan een ANBI.
- De bezoeker is er nadrukkelijk op geattendeerd dat hij voor deelname aan het evenement bovenop de normale prijs bij wijze van gift een extra bedrag betaalt. Ook de hoogte van de gift is voor de bezoeker bepaalbaar.
- De opbrengst van het bijzondere evenement komt volledig ten goede aan het goede doel. Als opbrengst wordt aangemerkt: de behaalde omzet verminderd met de directe, marktconforme, externe kosten die worden gemaakt om het evenement te organiseren, zoals de zaalhuur en catering.
- De inspecteur van het kantoor van de Belastingdienst waaronder de organisator van het evenement ressorteert, moet voor de aanvang van het evenement schriftelijk akkoord gaan met toepassing van de goedkeuring.

7 SUBSIDIES

Bij de ontvangst van subsidies kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat geen btw is verschuldigd. Echter, als de subsidie een tegenprestatie is voor geleverde goederen of diensten aan de subsidiegever of aan een door de subsidiegever aangewezen groep afnemers, is wel btw verschuldigd over de ontvangen subsidie. Er moet dus worden gekeken of de subsidie een rechtstreeks verband heeft met de levering van goederen of diensten. Een voorbeeld van een

dergelijk verband betreft bijvoorbeeld het verrichten van een onderzoek waarbij de subsidieontvanger de onderzoeksresultaten exclusief ter beschikking stelt van de subsidiegever.

Ook als de subsidie wordt gebruikt voor de verlaging van een vergoeding (de subsidie wordt bijvoorbeeld verstrekt om de prijs van de toegangskaartjes voor een evenement te verlagen), kan btw verschuldigd zijn over de subsidie. In dat geval is de subsidie namelijk een (gedeeltelijke) vergoeding voor de entree van het evenement.

8 SPONSORING

Een sponsorbijdrage onderscheidt zich van een gift omdat tegenover sponsoring veelal een (afdwingbare) tegenprestatie staat, bijvoorbeeld het verzorgen van reclame door vermelding van de naam en/of het logo van de sponsor. Hierbij moet deze reclame verder gaan dan de enkele naamsvermelding van de subsidieverstrekker (zoals bijvoorbeeld in het kader van de verantwoordings/transparantieplicht van de subsidieverstrekker). Een reclamediens is onderworpen aan btw-heffing. Daarom is het bij sponsoring van belang om te bekijken in hoeverre de sponsor recht heeft op aftrek van voorbelasting. Kan de sponsor geen of slechts gedeeltelijk voorbelasting aftrekken, dan is het aan te bevelen in de sponsorovereenkomst expliciet te regelen of de overeengekomen sponsorbijdragen exclusief of inclusief btw zijn.

Sponsoring hoeft niet altijd in geld plaats te vinden; een sponsor kan ook goederen ter beschikking stellen voor een tegenprestatie door de fondsenwervende instelling. Bij sponsoring in natura verrichten de sponsor en de instelling over en

weer prestaties. Voor alle prestaties moet een vergoeding worden vastgesteld en worden bepaald of wellicht een btw-vrijstelling van toepassing is en welk tarief (21% of 6%) van toepassing is. Zeker wanneer een van de betrokken partijen de voorbelasting niet of maar gedeeltelijk kan aftrekken en/of wanneer op beide prestaties een verschillend btw-tarief van toepassing is, is het aan te bevelen om de waarde van de prestaties exclusief btw vast te leggen.

Bij met btw belaste sponsoring moet steeds voor elke prestatie een factuur worden uitgereikt waarop btw wordt berekend naar het voor de geleverde prestatie geldende btw-tarief.

9 BOUW VAN ONROERENDE ZAKEN

Bij de bouw van nieuwe gebouwen kunnen zich vraagstukken voordoen op het terrein van btw en overdrachtsbelasting. Wordt overwogen om een nieuw pand te bouwen of een pand grondig te verbouwen, dan verdient het aanbeveling vooraf goed advies in te winnen over de eventuele risico's op het gebied van deze heffingen. Daarbij moet vooral worden gelet op de consequenties van de aanschaf van de grond waarop het pand wordt gebouwd.

10 LEZINGEN

Het verzorgen van een lezing met het oog op het bevorderen van de algemene ontwikkeling of de wetenschap is vrijgesteld van btw, mits dit gebeurt door of in opdracht van een publiekrechtelijk lichaam, stichting of vereniging. De gevraagde vergoeding mag alleen de kosten dekken. Wordt niet aan deze voorwaarden voldaan, dan geldt voor het verlenen van toegang tot lezingen het algemene btw-tarief.

11 INTERNATIONAAL GOEDERENVERKEER

In het verkeer van goederen tussen verschillende landen onderscheiden wij leveringen met vervoer tussen EU-lidstaten onderling (intracommunautaire transacties) en tussen EU-lidstaten en derdelanden (in- en uitvoer).

11.1 Intracommunautaire transacties

Wanneer een ondernemer een goed aan een andere ondernemer levert en dat goed daarbij vervoert van de ene EU-lidstaat naar de andere, verricht die ondernemer in het land van vertrek van de goederen een intracommunautaire levering (ICL). Deze is in beginsel onderworpen aan btw-heffing tegen het nultarief. Daartegenover staat een intracommunautaire verwerving (ICV) van de afnemer in het land van aankomst van de goederen: hij moet daar btw voldoen over de ICV.

Fondsenwervende instellingen worden voor ICV's in de heffing van btw betrokken als de instelling btw-ondernemer is. Ook indien de verwerving gebeurt met het oog op activiteiten die zijn vrijgesteld van btw-heffing of activiteiten die niet worden verricht als ondernemer, is de fondsenwervende instelling in de volgende situaties btw verschuldigd:

Een rechtspersoonlijkheid bezittende instelling die geen btw-ondernemer is, verwerft in het lopende kalenderjaar of het voorgaande kalenderjaar voor meer dan € 10.000, exclusief btw, van ondernemers uit andere EU-lidstaten.

Een instelling die wel btw-ondernemer is maar die uitsluitend van btw-heffing vrijgestelde prestaties verricht, verwerft in het lopende kalenderjaar of het voorgaande kalenderjaar voor meer dan € 10.000, exclusief btw, van

andere ondernemers uit andere EU-lidstaten.

Een instelling verwerft een nieuw vervoermiddel vanuit een andere EU-lidstaat.

Voor zowel de leverancier als de afnemer geldt dat zij ook een voor de statistiek bestemde opgaaf van de intracommunautaire leveringen en verwervingen aan het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) moeten doen. Dit hoeft echter alleen als het totaal voor leveringen meer is dan € 1.200.000 en/of het totaal voor verwervingen meer is dan € 1.000.000. Deze drempels gelden afzonderlijk; het is dus mogelijk dat een ondernemer slechts een van de twee opgaven hoeft te doen.

11.2 In- en uitvoer

Bij de invoer van goederen uit niet-EU-landen is degene voor wie de goederen zijn bestemd btw verschuldigd over de invoerwaarde. Soms is ook invoerrecht verschuldigd. De status van de afnemer – btw-ondernemer of niet – is daarbij niet van belang. In beginsel moet de btw op het moment van invoer worden betaald bij de douane. Wordt door een btw-ondernemer regelmatig ingevoerd, dan is het ook mogelijk om bij de Belastingdienst een vergunning aan te vragen om de verschuldigde btw te verwerken in de btw-aangifte over het tijdvak waarin de invoer plaatsvindt.

Bij de uitvoer van goederen uit de Europese Unie geldt het btw-nultarief. Aangetoond moet worden dat de goederen de Europese Unie daadwerkelijk hebben verlaten. Dit kan op basis van een combinatie van douanedocumenten, vrachtbescheiden, betalingsbewijzen en opdrachtbevestigingen uit het buitenland.

12 INTERNATIONAAL NSTENVERKEER

Wanneer diensten worden ingekocht bij een dienstverrichter die niet in Nederland is gevestigd, is de btw-behandeling afhankelijk van de aard van de dienst, de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, de plaats waar de afnemer is gevestigd en van de btw-status van de afnemer. De zogenoemde plaats-van-dienstregels bepalen waar bepaalde diensten worden geacht te zijn verricht.

Voor diensten aan btw-ondernemers gelden andere regels dan voor diensten aan niet-btw-ondernemers. Btw-ondernemers zijn in dit verband alle rechtspersonen met een btw-nummer. Voor afnemers die zowel als ondernemer als niet-ondernemer handelen maakt het niet uit of de diensten worden afgenomen voor de activiteiten waarvoor hij btw-ondernemer is of voor de activiteiten waarvoor hij dat niet is. Hij wordt voor de plaats-van-dienstregels steeds als btw-ondernemer aangemerkt.

Voor diensten aan btw-ondernemers geldt in beginsel dat ze met btw zijn belast in het land van de afnemer. De dienstverrichter brengt dan geen buitenlandse btw in rekening aan de afnemer. In dat geval is de zogenoemde verleggingsregeling verplicht van toepassing ('VAT reverse charge mechanism'). De afnemer moet dan zelf btw aangeven en voldoen aan de Belastingdienst, tenzij een vrijstelling van toepassing is.

Als hoofdregel bij diensten aan niet-btw-ondernemers geldt dat de plaats van dienst is gelegen in het land van de dienstverrichter. Deze brengt dan buitenlandse btw in rekening aan de afnemer, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Op deze regel is

een groot aantal uitzonderingen van toepassing.

Het feit dat een fondsenwervende instelling helemaal niet als btw-ondernemer optreedt, sluit niet altijd uit dat de instelling als afnemer van een dienst Nederlandse btw is verschuldigd. Over een aantal diensten verricht door buiten de Europese Unie gevestigde dienstverrichters moet toch Nederlandse btw worden aangegeven en voldaan.

13 VERSCHULDIGDHEID VAN BTW

In beginsel betaalt de ondernemer die de prestatie heeft verricht de verschuldigde btw. Als een buiten Nederland gevestigde btw-ondernemer een in Nederland belastbare prestatie verricht aan een in Nederland gevestigde btw-ondernemer of aan een lichaam in de zin van de AWR dat geen ondernemer is, wordt de btw-heffing steeds verlegd naar die afnemer.

De afnemer moet de verschuldigde btw voldoen op de eigen btw-aangifte, maar mag dat btw-bedrag – uiteraard alleen voor zover hij daartoe is gerechtigd – op diezelfde aangifte aftrekken.

14 AFTREK VAN VOORBELASTING; DE PRO-RATABEREKENING

Een fondsenwervende instelling kan met btw belaste en van btw vrijgestelde prestaties verrichten. Daarnaast kan ook worden gehandeld buiten het kader van de onderneming, als niet-btw-ondernemer. Voorbelasting op kosten of investeringen moet worden toegerekend aan de verschillende activiteiten van de instelling. Dat geldt ook voor de btw die is verschuldigd vanwege invoer, intracommunautaire verwervingen of op basis van de verleggingsregeling.

Hierbij gelden de volgende uitgangspunten:

Geheel niet aftrekbaar is de voorbelasting die uitsluitend is toe te rekenen aan vrijgestelde prestaties of aan buiten het kader van de onderneming verrichte prestaties.

Volledig aftrekbaar is de voorbelasting die uitsluitend is toe te rekenen aan btw-belaste prestaties.

De voorbelasting moet worden gesplitst bij goederen en diensten die worden gebruikt voor btw-belaste en btw-vrijgestelde prestaties enerzijds en buiten het kader van de onderneming verrichte prestaties anderzijds. Deze splitsing vindt niet plaats als de laatstgenoemde prestaties nauw samenhangen met de btw-belaste en/of btw-vrijgestelde prestaties. Hiervan is sprake als deze prestaties één geheel vormen of wederzijds afhankelijk van elkaar zijn, zie ook paragraaf 2.

De voorbelasting moet ook worden gesplitst bij goederen en diensten die worden gebruikt voor btw-belaste en voor btw-vrijgestelde prestaties. Deze splitsing vindt plaats op grond van de verhouding tussen de btw-belaste omzet en de totale omzet (exclusief btw): de pro-rataberekening. Het aldus verkregen percentage is – afgerond op het volgende, hogere volle procentpunt – het deel van de niet direct toerekenbare voorbelasting dat in aftrek kan worden gebracht. De ervaring leert dat in de praktijk onvoldoende rekening wordt gehouden met deze aftrek; het kan om aanzienlijke bedragen gaan.

Essentieel voor de aftrek is dat de prestatie is verleend aan de fondsenwervende instelling, in rekening is gebracht op een factuur die voldoet aan alle vereisten (zie paragraaf 19) en dat deze in zekere

mate is gebruikt voor het verrichten van met btw belaste prestaties door de fondsenwervende instelling.

15 TIJDSTIP VAN AFTREK VAN VOORBELASTING

Of voorbelasting kan worden afgetrokken, moet worden beoordeeld op het moment dat de btw op de factuur in rekening wordt gebracht, had moeten worden gebracht of wordt verschuldigd op basis van een verleggingsregeling, bij een intracommunautaire verwerving of bij invoer. Dit moet opnieuw worden beoordeeld op het moment waarop de prestatie daadwerkelijk wordt gebruikt in de onderneming.

16 HERZIENING

Als een instelling een prestatie (levering of dienst) van een derde heeft gekocht, moet aan het einde van het boekjaar waarin het goed of de dienst in gebruik is genomen worden getoetst of de mate van aftrek van voorbelasting overeenstemt met het gebruik van die prestaties in de onderneming van die instelling. Wijkt het gebruik af van het ingeschatte gebruik bij aanschaf van het goed of de dienst, dan leidt dit tot een aanvullende aftrek of terugbetaling van voorbelasting aan de Belastingdienst.

In de boekjaren die volgen op het jaar van ingebruikname van duurzame activa kunnen de activiteiten van een ondernemer wijzigen. Veranderde omstandigheden kunnen gevolgen hebben voor de in aftrek gebrachte btw in het jaar van aanschaf, voor zover het gaat om:

- roerende zaken waarop wordt, of zou moeten worden, afgeschreven voor de heffing van vennootschapsbelasting;
- onroerende zaken.

De zogenoemde herzieningstermijn eindigt voor roerende zaken zodra

vier (boek)jaren zijn verstreken na het jaar van eerste ingebruikname. Per (boek)jaar wordt 20% van de totale voorbelasting in aanmerking genomen. Voor onroerende zaken geldt een termijn van negen (boek)jaren na het jaar van eerste ingebruikname. Hier wordt per (boek)jaar 10% van de totale voorbelasting herzien.

Is er een wijziging in het gebruik van de prestaties, dan ontstaat een aanvullend recht op aftrek van nog niet in aftrek gebrachte voorbelasting of de verplichting tot terugbetaling van eerder in aftrek gebrachte voorbelasting. Er vindt geen correctie plaats als de afwijking minder is dan 10% van de eerder genoten aftrek.

Als een goed waarop de btw-herzieningsregels van toepassing zijn binnen de herzieningstermijn wordt geleverd, dan wordt ervan uitgegaan dat gedurende de nog resterende tijd van de herzieningsperiode sprake is van belast gebruik bij een met btw belaste levering en van vrijgesteld gebruik bij een van btw-heffing vrijgestelde levering. Ook hierbij kan een positieve of negatieve correctie van eerdere aftrek van voorbelasting het gevolg zijn.

17 TERUGGAAF BUITENLANDSE BTW

De hierboven beschreven aftrek van voorbelasting geldt alleen voor Nederlandse voorbelasting. Buitenlandse btw kan mogelijk in het desbetreffende land worden teruggevraagd. Dit is uitsluitend mogelijk via een elektronische aangifte die bij de Nederlandse Belastingdienst wordt ingediend.

Een teruggaafverzoek moet uiterlijk worden ingediend op 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaافتijdvak (minimaal drie maanden, maximaal één kalenderjaar).

18 BTW-TERUGGAAF BIJ SCHENKINGEN BUITEN DE EUROPESE UNIE

Onder voorwaarden kan btw worden teruggekregen voor goederen die in ongebruikte staat worden uitgevoerd uit de Europese Unie in het kader van menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk buiten de Europese Unie.

19 ADMINISTRatieve VERPLICHTINGEN

Instellingen die kwalificeren als btw-ondernemer en tegen vergoeding prestaties verrichten aan andere btw-ondernemers of rechtspersonen, zijn verplicht een factuur uit te reiken. Een correct opgemaakte factuur is essentieel; zonder deze kan een afnemer geen recht op aftrek van voorbelasting doen gelden en kan het nultarief niet worden toegepast op intracommunautaire verwervingen.

Op de factuur moeten de naam, het adres en het btw-identificatienummer van de instelling en de naam en het adres van de afnemer worden vermeld. Verder moet de factuur ook een omschrijving bevatten van de prestatie, het in rekening gebrachte bedrag (exclusief btw)

en de in rekening gebrachte btw. Daarnaast moet op alle facturen een volgnummer en de datum van uitreiking worden vermeld. Als een vrijstelling of de btw-verleggingsregeling van toepassing is, moet dit ook op de factuur worden vermeld. De facturen moeten zeven jaar lang worden bewaard.

Het uitreiken van een factuur die voldoet aan bovenstaande voorwaarden is niet nodig bij van btw-heffing vrijgestelde prestaties of wanneer degene aan wie de prestatie wordt verricht geen ondernemer of rechtspersoon is. Zo is op facturen aan particulieren geen afzonderlijke vermelding van btw nodig.

Elke instelling moet haar administratie zodanig inrichten dat op basis daarvan de btw-verplichtingen kunnen worden vastgesteld. De administratie moet daarom ten minste een overzicht bevatten van:

- de aan en door de instelling uitgereikte facturen;
- de uitgaven en ontvangsten voor leveringen, diensten en intracommunautaire transacties;
- de in- en uitvoer van goederen.

20 AANGIFTE

Instellingen die btw-ondernemer zijn, moeten periodiek een btw-aangifte indienen. Het tijdvak van aangifte is meestal het kalenderkwartaal, maar kan ook een maand of jaar zijn.

De aangifte moet binnen één maand na afloop van het belastingtijdvak elektronisch worden ingediend bij de Belastingdienst. Bij een jaaraangifte gebeurt dat binnen drie maanden na afloop van het jaar. Is per saldo een bedrag aan btw verschuldigd, dan moet dat bedrag ook binnen deze termijn worden voldaan

aan de Belastingdienst. Heeft de ondernemer per saldo recht op een teruggaaf van btw, dan wordt dit bij beschikking vastgesteld.

Ook als de instelling geen ondernemer is, moet aangifte worden gedaan als wel btw wordt verschuldigd vanwege de intracommunautaire verwerving van goederen of de afname van bepaalde diensten.

21 NAHEFFING, BEZWAAR EN BEROEP

De Belastingdienst stelt periodiek boekenonderzoeken in om vast te stellen of een ondernemer op de juiste wijze heeft voldaan aan zijn verplichtingen. Heeft de ondernemer te weinig btw voldaan, dan kan de Belastingdienst een naheffingsaanslag opleggen waarover heffingsrente is verschuldigd. Is de onjuiste btw-aangifte de ondernemer te verwijten, dan kan de Belastingdienst bovendien een administratieve boete opleggen. Ook wanneer een uitgereikte btw-aangifte niet of niet op tijd wordt ingediend of wanneer vragen van de Belastingdienst niet naar behoren worden beantwoord, kan deze een naheffingsaanslag (eventueel met boete) opleggen. Een naheffingsaanslag kan worden opgelegd tot vijf kalenderjaren na het jaar waarop deze betrekking heeft.

Er kan bezwaar worden gemaakt tegen te veel op aangifte betaalde btw of te weinig in aftrek gebrachte btw en tegen een naheffingsaanslag. Dit bezwaar moet worden ingediend binnen zes weken na de voldoening (als btw is betaald) of binnen zes weken na de beschikking (als btw is teruggegeven of bij een naheffingsaanslag). De Belastingdienst beslist bij beschikking op het bezwaar. Is de ondernemer het daarmee

niet eens, dan kan hij binnen zes weken na dagtekening van die beschikking beroep instellen bij de rechtbank. Tegen een uitspraak van de rechtbank kan beroep worden ingesteld bij het gerechtshof. Na een uitspraak van het gerechtshof kan hiertegen beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad, eveneens binnen zes weken na de dagtekening van die uitspraak. Tegen het arrest van de Hoge Raad staan geen rechtsmiddelen meer open.

Een bezwaar dat te laat wordt ingediend, neemt de Belastingdienst toch in behandeling als nog geen vijf kalenderjaren zijn verstreken na het jaar waarop de teruggaaf betrekking heeft. De Belastingdienst beslist dan echter bij ambtshalve beslissing. Het is niet mogelijk om hiertegen in beroep te gaan.

LOONHEFFINGEN



1 INLEIDING

Een fondsenwervende instelling die werknemers in dienst heeft, kwalificeert als inhoudingsplichtige en moet over het loon loonbelasting, premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de werkgeversheffing Zorgverzekeringswet (samen: loonheffingen) inhouden en afdragen.

De premie volksverzekeringen bestaat uit de premie AOW (Algemene Ouderdomswet), de premie Anw (Algemene nabestaandenwet) en de premie WLZ (Wet Langdurige Zorg). De premies werknemersverzekeringen bestaan uit de premie WW (Werkloosheidswet), de premie WAO (Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering) en de premie WIA (Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen). Deze laatste is onder te verdelen in de basispremie IVA (Inkomensvoorziening Volledig Arbeidsongeschikten), de basis- en gedifferentieerde premie WGA (Regeling werkhervatting gedeeltelijk arbeidsongeschikten) en een deel dat is opgenomen in de sectorpremie en de Ufo-premie (premie Uitvoeringsfonds voor de overheid). De premies WW, WAO en WIA komen voor rekening van de werkgever. De werkgever mag de helft van de gedifferentieerde premie WGA inhouden op het nettoloon van de werknemer. Ten slotte komt de premie voor de Zorgverzekeringswet in zijn geheel voor rekening van de werkgever.

2 WERKNEMERS

2.1 Dienstverband

Een werknemer is degene die in dienstbetrekking werkzaamheden verricht voor een werkgever. Van een dienstbetrekking is sprake als een gezagsverhouding aanwezig is op basis van een overeenkomst tussen

een werkgever en een werknemer, waarbij de werkgever verplicht is loon te betalen en de werknemer verplicht is om gedurende een bepaalde tijd persoonlijk arbeid te verrichten. Wanneer aan alle voorwaarden wordt voldaan, is de instelling werkgever en dus inhoudingsplichtig. De werkgever houdt het door de werknemer verschuldigde deel van de loonheffingen in op het brutoloon.

Onder loon wordt verstaan: alles wat uit de dienstbetrekking wordt genoten. Meestal wordt loon uitbetaald in geld, maar het kan ook een verstrekking in natura dan wel een aanspraak op een toekomstige betaling zijn. Bij het berekenen van de loonheffingen over loon in natura moet worden uitgegaan van het factuurbedrag (inclusief btw) dat door een derde (niet-verbonden vennootschap) voor de verstrekking in natura aan de werkgever in rekening wordt gebracht. Als er geen factuur is, dan dient de verstrekking in natura te worden gewaardeerd op de waarde in het economisch verkeer. Voor bepaalde verstrekkingen door de werkgever gelden bijzondere waarderingsvoorschriften en/of vaste normbedragen, bijvoorbeeld voor maaltijden.

Per aanspraak moet worden beoordeeld wat hiervan de fiscale consequenties zijn. Zo behoort een door de werkgever verstrekte aanspraak op pensioen niet tot het fiscale loon (een toekomstige uitkering is belast).

2.2 Fictief dienstverband

Wanneer er geen dienstverband is, bijvoorbeeld omdat de gezagsverhouding ontbreekt, kan wel sprake zijn van een fictieve dienstbetrekking. Dit geldt bijvoorbeeld voor stagiairs,

optredende artiesten, thuiswerkers en 'gelijkgestelden'. Deze laatste groep bestaat uit medewerkers die – anders dan in het kader van een onderneming – een overeenkomst sluiten om gedurende ten minste één maand en op doorgaans ten minste twee dagen per week te werken voor een brutoloon van minimaal 40% van het wettelijk minimumloon. Bij een fictieve dienstbetrekking kwalificeert de instelling als werkgever. De instelling moet het door de werknemer verschuldigde deel van de loonheffingen inhouden op het brutoloon.

Wanneer geen sprake is van een fictieve dienstbetrekking en de opdrachtgever niet als zelfstandige werkzaamheden heeft verricht en hier een VAR-wuo (zie in dit kader paragraaf 2.6) voor heeft overgelegd, dan moet de instelling de aan de medewerker betaalde bedragen (inclusief een eventuele vergoeding voor kosten) melden aan de Belastingdienst door middel van een zogenoemde IB 47-kaart (ook wel: Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde). De instelling moet een dergelijke melding doen vóór 1 februari van het jaar volgend op het jaar waarin de uitbetalingen hebben plaatsgevonden. Voor de medewerker kan de uitbetaling kwalificeren als een resultaat uit overige werkzaamheden. Hij moet de uitbetaling aangeven in zijn aangifte inkomstenbelasting. De kosten die hij voor de werkzaamheden heeft gemaakt, kan hij onder voorwaarden in mindering brengen op de inkomsten.

2.3 Opting-in (pseudowerknemer)

Indien geen sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking, bestaat de mogelijkheid om de inspecteur te melden dat voor de toepassing van de loon- en inkomstenbelasting de arbeidsverhouding tussen twee

partijen als een dienstbetrekking moet worden beschouwd: het zogenoemde opting-in. Melding bij de inspecteur moet gebeuren door aan hem voor de eerste loonbetaling een gezamenlijke verklaring te overleggen.

Door het opteren voor het loonbelastingstelsel zijn alle in de loonbelasting geldende bepalingen en regelingen, behoudens de afdrachtverminderingen, van toepassing. Denk hierbij aan de mogelijkheid van onbelaste vergoedingen en verstrekkingen. Als wordt gekozen voor opting-in, is de instelling inhoudingsplichtig voor de loonbelasting en de premies volksverzekeringen. Zij hoeft geen premies werknemersverzekeringen in te houden en af te dragen. De 'pseudowerknemer' komt dan ook niet in aanmerking voor een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen en geniet ook geen ontslagbescherming. Wel moet de instelling de bijdrage voor de Zorgverzekeringswet inhouden en afdragen. Hier geldt het lage tarief van 5,50% over maximaal € 52.763 (2016).

Opting-in is niet mogelijk als de opdrachtnemer de werkzaamheden verricht in het kader van een onderneming.

2.4 Bestuurders

De arbeidsverhouding van bestuurders van verenigingen en stichtingen kwalificeert doorgaans niet als een privaatrechtelijke dienstbetrekking vanwege het ontbreken van een gezagsverhouding tussen de bestuurder en het orgaan van de vereniging dan wel de stichting die hem benoemt. In de regel zijn de werkzaamheden van de bestuurder beperkt tot het bijwonen van vergaderingen en wordt hooguit presentiegeld verstrekt.

De werkzaamheden door de bestuurder kunnen in dienstbetrekking worden verricht als een orgaan van de vereniging dan wel stichting de bevoegdheid heeft om aanwijzingen en opdrachten te verstrekken die feitelijk duiden op werkgeversgezag. De positie van de bestuurder wijkt dan niet af van die van een 'normale' werknemer. Hij zal daarvoor ook een passende, marktconforme beloning ontvangen.

Een bestuurder van een coöperatie met werknemerszelfbestuur wordt onder voorwaarden als werknemer aangemerkt.

2.5 Administratieve verplichtingen

De instelling die als inhoudingsplichtige kwalificeert, moet voldoen aan een aantal administratieve verplichtingen. Zij moet voor de eerste loonbetaling beschikken over een kopie van een geldig identiteitsbewijs van de werknemer en de door de werknemer verstrekte gegevens voor de loonheffingen. De werknemer kan de gegevens voor de loonheffingen verstrekken door gebruik te maken van het door de Belastingdienst ontwikkelde formulier 'Model opgaaf gegevens voor de loonheffingen'. De kopie van het identificatiebewijs en de 'Opgaaf gegevens voor de loonheffingen' moeten in de salarisadministratie worden bewaard.

Indien door de instelling niet aan de administratieve verplichtingen wordt voldaan, moet deze de werknemer als een anonieme werknemer in de salarisadministratie opnemen en het anoniementarief toepassen. Het gevolg hiervan is een loonheffing van 52%, waarbij geen rekening mag worden gehouden met:

- de loonheffingskorting;
- het maximumpremieloon en de franchise voor de premies

werknemersverzekeringen;

- het maximumbijdrageloon voor de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet.

2.6 De verklaring arbeidsrelatie (VAR) en de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties

2.6.1. de VAR

Als er onduidelijkheid bestaat over de arbeidsrelatie tussen de opdrachtnemer en de instelling over de inhouding en afdracht van loonheffingen, biedt de Verklaring arbeidsrelatie (VAR) tot 1 mei 2016 uitkomst. Er zijn vier verschillende verklaringen:

- VAR loon uit dienstbetrekking (VAR-loon). De VAR-loon geeft aan dat de opdrachtnemer de werkzaamheden verricht in dienstbetrekking van de opdrachtgever. De informatie in paragraaf 2.1 (Dienstverband) is van toepassing. De opdrachtnemer is een werknemer die in de salarisadministratie moet worden opgenomen. De opdrachtnemer kan overigens geen uitkeringsrecht ontlenen aan de afgifte van de VAR-loon door de Belastingdienst.
- VAR resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row). De VAR-row geeft geen uitsluitel over het wel of niet moeten inhouden van loonheffingen. Bij een VAR-row moet de opdrachtgever altijd zelf beoordelen of sprake is van een echte dienstbetrekking (zie paragraaf 2.1) of een fictieve dienstbetrekking (zie paragraaf 2.2).
- VAR winst uit onderneming (VAR-wuo). De VAR-wuo geeft aan dat de opdrachtnemer een zelfstandig ondernemer is. Indien de opdrachtgever in dit kader aan

zijn administratieve verplichtingen voldoet en de verrichte werkzaamheden overeenkomen met de werkzaamheden zoals deze op de verklaring staan vermeld en worden verricht gedurende de geldigheid van de verklaring, kan inhouding en afdracht van loonheffingen achterwege blijven. De opdrachtnemer is niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen en kan geen aanspraak maken op een uitkering.

- VAR voor rekening en risico van de vennootschap (VAR-dga). De VAR-dga is bedoeld voor personen met aandelen in een vennootschap (nv/bv) die via deze vennootschap werkzaamheden verrichten voor derden. De opdrachtgever die voldoet aan zijn administratieve verplichtingen hoeft indien de werkzaamheden overeenkomen met de werkzaamheden zoals deze op de verklaring staan vermeld en worden verricht gedurende de geldigheid van de verklaring, geen loonheffingen in te houden en af te dragen. Ook hier geldt dat de opdrachtnemer niet is verzekerd voor de werknemersverzekeringen en dus geen aanspraak kan maken op een uitkering.

Wanneer is sprake van een geldige VAR?

De opdrachtnemer kan de VAR elektronisch aanvragen bij de Belastingdienst. Bij twijfel over de authenticiteit van de VAR kan de opdrachtgever de echtheid daarvan telefonisch controleren bij het Landelijk Coördinatiepunt VAR door te bellen met (088) 151 10 00.

De verkregen VAR is maximaal één jaar geldig en eindigt op 31 december van het jaar; er moet dus jaarlijks om een VAR worden gevraagd. Een VAR die is afgegeven

in 2014, 2015 of 2016 is geldig tot 1 mei 2016 in verband met nieuwe regelgeving die per die datum in werking treedt, zie paragraaf 2.6.2.

De opdrachtgever is gevrijwaard van inhoudingsplicht voor de loonheffingen indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. De opdrachtnemer heeft aan opdrachtgever een geldige VAR-wu of een geldige VAR-dga overgelegd
2. de werkzaamheden die opdrachtnemer voor opdrachtgever verricht stemmen overeen met de in de VAR genoemde werkzaamheden
3. het tijdvak waarin de werkzaamheden zijn verricht komt overeen met de in de VAR vermelde data;
4. de opdrachtnemer heeft een kopie van een geldig identiteitsbewijs verstrekt aan opdrachtgever.

Om discussies met de Belastingdienst achteraf te voorkomen is het bij een VAR-row veelal raadzaam om de opdrachtnemer als werknemer in de salarisadministratie op te nemen.

2.6.2. De wet deregulering beoordeling arbeidsrelatie (Wet DBA)

De Wet DBA voorziet in afschaffing van de VAR per 1 mei 2016. Per die datum verliezen reeds afgegeven VARs hun geldigheid en is het niet meer mogelijk om een nieuwe VAR aan te vragen. Als gevolg hiervan moet er in principe per arbeidsrelatie worden getoetst of er sprake is van een echte dan wel van een fictieve dienstbetrekking.

De nieuwe regelgeving biedt opdrachtgevers 3 mogelijkheden:

1. De mogelijkheid om een bestaande overeenkomst voor te

leggen aan de Belastingdienst. De Belastingdienst toetst vervolgens op basis van de overgelegde overeenkomst of sprake is van een echte dan wel een fictieve dienstbetrekking en doet een uitspraak over de vraag of er loonheffingen moeten worden ingehouden of niet. De fictieve dienstbetrekkingen van de gelijkgestelde en de thuiswerker kunnen buiten toepassing verklaard worden in de overeenkomst. Dit houdt in dat de Belastingdienst tot het oordeel kan komen dat er geen sprake is van inhoudingsplicht voor de loonheffingen, zelfs als er in de praktijk sprake is van een gelijkgestelde.

2. De mogelijkheid om gebruik te maken van een modelovereenkomst die de Belastingdienst op haar website heeft publiceerd. Tot nu toe heeft de Belastingdienst diverse overeenkomsten gepubliceerd. Er staan diverse algemene modelovereenkomsten op de website en diverse modelovereenkomsten voor branches en beroepsgroepen. De modelovereenkomsten zijn te vinden op [de website van de Belastingdienst](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/Belastingdienst/zakelijk/ondernemen/onderneming_starten/voordat_u_start/ondernemer_voor_inkomstenbelasting/verklaring_arbeidsrelatie/wetsvoorstel_var_verdwijnt_in_2016/voorbeeldovereenkomsten)⁵

Bij gebruikmaking van zowel een goedgekeurde overeenkomst (1) als van een modelovereenkomst (2), geldt dat de vrijwaring voor de loonheffingen slechts van toepassing is indien er in de praktijk overeenkomstig de overeenkomst wordt gewerkt. Is dit niet het geval, dan is de opdrachtgever niet gevrijwaard van een naheffing of een correctieverplichting loonheffingen. Deze handhavingsmogelijkheid

⁵ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/Belastingdienst/zakelijk/ondernemen/onderneming_starten/voordat_u_start/ondernemer_voor_inkomstenbelasting/verklaring_arbeidsrelatie/wetsvoorstel_var_verdwijnt_in_2016/voorbeeldovereenkomsten

wijkt af van de huidige VAR praktijk. In de huidige praktijk kan de Belastingdienst slechts handhaven bij de opdrachtgever indien sprake is van misbruik.

3. Er wordt géén gebruik gemaakt van een modelovereenkomst, noch wordt er een overeenkomst aan de Belastingdienst voorgelegd. De opdrachtgever toetst zelf of hij loonheffingen moet inhouden en afdragen. Indien voor deze optie wordt gekozen is de fictieve dienstbetrekking van de gelijkgestelde (zie paragraaf 2.2.) onverkort van toepassing waardoor in de praktijk al snel sprake is van inhoudingsplicht van de opdrachtgever.

De nieuwe werkwijze geldt vanaf 1 mei 2016. Tussen 1 mei 2016 en 1 mei 2017 geldt een zogeheten implementatiefase waarin de wetgeving van toepassing is doch de Belastingdienst zich voornamelijk richt op het geven van voorlichting en een terughoudend handhavingsbeleid hanteert. Dit beleid is erop gericht om slechts te handhaven ten aanzien van opdrachtgevers die niet zichtbaar aan de slag gaan met het implementeren van de nieuwe wetgeving of waarbij sprake is van misbruik. Vanaf 1 mei 2017 zal de nieuwe wetgeving onverkort gelden en zal de Belastingdienst repressief handhaven.

2.7 Inlenen van personeel

Als een instelling personeel van een derde inleent, is deze derde de inhoudingsplichtige voor het loon van dit personeel. De instelling die personeel inleent, moet zich er echter wel van bewust zijn dat als de derde niet aan zijn financiële verplichtingen jegens de Belastingdienst voldoet, de instelling als inlener aansprakelijk kan worden

gesteld voor de niet-afgedragen loonheffingen (en onder andere ook voor de omzetbelasting).

Er is een aantal mogelijkheden om deze aansprakelijkheid te voorkomen of te beperken, bijvoorbeeld door storting op een G-rekening. De mogelijkheid van het direct storten bij de Belastingdienst is met ingang van 1 januari 2016 vervallen. Uitzendorganisaties die aan hun verplichtingen voldoen kunnen in aanmerking komen voor een NEN-4400-01-certificaat. De instelling die personeel inleent van een uitzendbureau met een dergelijk certificaat, loopt dus minder risico dat het uitzendbureau niet aan zijn verplichtingen voldoet; zij is echter niet gevrijwaard. Op www.normeringarbeid.nl kan worden bekeken welke uitzendbureaus gecertificeerd zijn.

Uitzendbureaus zijn verplicht om zich als uitzendbureau te registreren in het Handelsregister van de Kamer van Koophandel. Indien het uitzendbureau niet aan deze verplichting voldoet, zal hem een boete worden opgelegd. Ook aan de inlener die personeel inhuurt van een uitzendbureau dat niet is ingeschreven in het Handelsregister zal een boete worden opgelegd. Deze boetes zijn fors. De instelling die gebruikmaakt van uitzendkrachten zal dus vooraf moeten verifiëren of het uitzendbureau in het Handelsregister is ingeschreven.

3 VRIJWILLIGERS

Bij fondsenwervende instellingen werken naast werknemers vaak ook vrijwilligers. Voor de toepassing van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt onder vrijwilliger verstaan degene die niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor een algemeen nut beogende

instelling, een sportorganisatie of een niet als zodanig aan te merken lichaam dat niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting of daarvan is vrijgesteld. Om de regeling voor vrijwilligers te kunnen toepassen zal de instelling zich er allereerst van moeten vergewissen dat zij kwalificeert als een hiervoor bedoelde instelling, organisatie of lichaam.

Daarnaast mag de vrijwilliger de arbeid 'niet bij wijze van beroep' verrichten. Bij vrijwilligers onderscheiden wij de volgende situaties:

1. De vrijwilliger ontvangt een vergoeding voor de in redelijkheid gemaakte kosten.
2. De vrijwilliger ontvangt een hogere vergoeding dan de in redelijkheid gemaakte kosten, maar deze vergoeding is lager dan € 150 per maand en maximaal € 1.500 per jaar.
3. De instelling betaalt de vrijwilliger per uur meer dan € 4,50 of (of € 2,50 voor een vrijwilliger jonger dan 23 jaar), of meer dan € 150 per maand of € 1.500 per jaar.
4. De instelling vergoedt niet alle door de vrijwilliger gemaakte kosten.

Ad 1) De vrijwilliger ontvangt een vergoeding voor de in redelijkheid gemaakte kosten

De instelling hoeft geen loonheffingen in te houden en geen opgave te doen aan de Belastingdienst. Wel is het noodzakelijk dat de instelling de originele bonnen, nota's of facturen van de vergoede kosten bij de declaratie van de vrijwilliger voegt en bewaart.

Als is voldaan aan deze voorwaarden, dan is de kostenvergoeding voor

de vrijwilliger eveneens vrijgesteld van inkomstenbelasting. Zijn de gemaakte kosten lager dan € 150 per maand of € 1.500 per jaar, dan hoeven de originele bonnen, nota's of facturen niet te worden bewaard. Deze situatie is dan immers gelijk aan de situatie vermeld onder punt 2 hierna.

Ad 2) De vrijwilliger ontvangt een hogere vergoeding dan de in redelijkheid gemaakte kosten, maar deze vergoeding is maximaal € 150 per maand en maximaal € 1.500 per jaar

De instelling hoeft geen loonheffingen in te houden als de vergoeding niet wordt gezien als een marktconforme beloning, maar als een vergoeding voor de door de vrijwilliger gemaakte kosten. De vergoeding is dan ook voor de vrijwilliger vrijgesteld van inkomstenbelasting.

De vergoeding wordt niet als een marktconforme beloning beschouwd indien deze maximaal € 4,50 per uur bedraagt (voor vrijwilligers van 23 jaar en ouder) of € 2,50 per uur (voor vrijwilligers jonger dan 23 jaar). Betaalt de instelling de vrijwilliger meer dan € 4,50 of € 2,50 per uur, of meer dan € 150 per maand of € 1.500 per jaar, dan moet de instelling aannemelijk maken dat de vergoeding een niet-marktconforme beloning is.

Om te kunnen vaststellen of de vergoeding marktconform is, hoeft de instelling geen urenadministratie te voeren. Als een vast bedrag van maximaal € 150 per maand en € 1.500 per jaar wordt betaald, is de vergoeding per definitie niet marktconform en hoeft geen herberekening per uur te worden gemaakt. Kiest een instelling er echter zelf voor om een vrijwilliger te vergoeden op basis van het

aantal gewerkte uren, dan vormt het uurtarief wel een logisch aanknopingspunt voor het vaststellen van de marktconforme beloning. Bij twijfel of de beloning marktconform is of niet kan dit worden voorgelegd aan de Belastingdienst. De staatssecretaris van Financiën beschouwt een uurvergoeding van € 4,50 of € 2,50 als een 'safe harbour'.

Ad 3) De instelling betaalt de vrijwilliger meer dan € 4,50 of € 2,50 per uur, of meer dan € 150 per maand of € 1.500 per jaar

Als de instelling niet aannemelijk kan maken dat de vergoeding een niet-marktconforme beloning is, dan wordt deze aangemerkt als loon. In dat geval moet de instelling beoordelen of sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Is dat zo, dan geldt wat hiervoor is vermeld onder paragraaf 2. Is geen sprake van een (fictieve) dienstbetrekking, dan moet de instelling de aan de vrijwilliger betaalde bedragen doorgeven aan de Belastingdienst. Dat kan met de eerder genoemde IB 47-kaart. De vrijwilliger moet het ontvangen bedrag in zijn aangifte inkomstenbelasting aangeven als resultaat uit overige werkzaamheden. Daarbij kan hij zijn werkelijk gemaakte kosten op de vergoeding in mindering brengen.

Ad 4) De instelling vergoedt niet alle door de vrijwilliger gemaakte kosten

Slechts als is voldaan aan een aantal voorwaarden kan de vrijwilliger de meerkosten als aftrekbare giften opnemen in zijn aangifte inkomstenbelasting (met inachtneming van drempelbedragen).

Voorbeelden (niet-)marktconforme beloning

De staatssecretaris van Financiën heeft de Tweede Kamer in maart 2008 in zijn brief met kenmerk DGB

2008-01190 met verhelderende voorbeelden geïnformeerd over de vrijwilligersregeling en de toepassing van de marktconforme beloning.

4 WERKKOSTENREGELING

Met ingang van 1 januari 2011 is de werkkostenregeling in werking getreden. Het stelsel van vrije vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen aan (ex-) werknemers is hierdoor ingrijpend gewijzigd.

4.1 Keuzeregime

Een werkgever had gedurende de jaren 2011 tot en met 2014 elk jaar opnieuw bij aanvang van het kalenderjaar de keuze om het oude systeem van vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen toe te passen dan wel de keuze voor toepassing van de werkkostenregeling. Dit geldt ook als de inhoudingsplicht gedurende het jaar aanvangt. Vanaf 1 januari 2015 is de werkkostenregeling voor alle werkgevers verplicht.

4.2 Systematiek werkkostenregeling in hoofdlijnen

Op grond van de werkkostenregeling horen vergoedingen van kosten, verstrekkingen van de werkgever aan de werknemer en terbeschikkingstellingen door de werkgever aan de werknemer in principe tot het loon. Er is geen loonbelasting verschuldigd zolang de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling door de werkgever is aangewezen als eindheffingsbestanddeel en deze valt binnen de algemene vrijstelling van 1,2% van de totale fiscale loonsom of gericht is vrijgesteld. Ook is geen loonbelasting verschuldigd als een verstrekking door de werkgever op nihil kan worden gewaardeerd. Evenmin is sprake van loon wanneer de werkgever intermediaire kosten

vergoedt. Dat is het geval als de werknemer kosten van de werkgever voorschiet en deze achteraf van de werkgever vergoed krijgt. Als intermediaire kosten zijn bijvoorbeeld aan te merken kosten die verband houden met de auto van de zaak en externe representatiekosten.

Intermediaire kosten, gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen komen dus niet ten laste van de algemene vrijstelling.

Loon in natura wordt op basis van de hoofdregel in beginsel gewaardeerd op basis van de factuurwaarde (inclusief btw). Indien er geen factuur is, dan moet worden uitgegaan van de waarde in het economisch verkeer. Een aantal bestanddelen van het loon in natura dat de werkgever heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel wordt echter in afwijking van de hoofdregel op een andere wijze gewaardeerd (zie onder andere paragraaf 4.7).

Wanneer de algemene vrijstelling van 1,2% van de loonsom wordt overschreden, dan is de werkgever over het meerdere een eindheffing loonbelasting verschuldigd naar een tarief van 80%. De eventueel verschuldigde eindheffing van 80% hoeft slechts één keer per jaar te worden vastgesteld. De uiterlijke aangifte en betaling dient plaats te vinden in de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar.

4.3 Niet aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel (verplicht loon)

Een werkgever kan de terbeschikkinggestelde auto, een dienstwoning en boetes niet aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Deze moeten op reguliere wijze worden verwerkt als te belasten loon in de loonstrook van de betreffende werknemer. De aanwijzing van

vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen als eindheffingsbestanddeel wordt verder begrensd door het gebruikelijkheidscriterium. Dit criterium houdt in dat vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen niet mogen worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel indien de omvang hiervan in belangrijke mate (30% of meer) groter is dan de omvang die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel wordt aangewezen. De Belastingdienst gaat ervan uit dat in ieder geval vergoedingen, verstrekkingen en of terbeschikkingstellingen tot maximaal € 2.400 per persoon per jaar gebruikelijk zijn.

4.4 Gerichte vrijstellingen

Voor de volgende vergoedingen en verstrekkingen die een werkgever heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel geldt onder voorwaarden een vrijstelling voor de loonheffingen:

- vervoer in het kader van de dienstbetrekking, zoals abonnementen en kaartjes voor het openbaar vervoer en vergoedingen voor reizen met eigen vervoer met een maximum van € 0,19 per zakelijke kilometer;
- kosten van tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking, evenals maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter (onder andere maaltijden in verband met overwerk en koopavonden);
- cursussen, congressen, seminars, symposia, excursies en studiereizen ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, evenals outplacement en de (verplichte) inschrijving in een beroepsregister;

- kosten voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen;
- extraterritoriale kosten
- zakelijke verhuiskosten (maximaal € 7.750, naast de werkelijke kosten voor het overbrengen van de boedel);
- gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur voor zover deze noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.
- vergoedingen en verstrekkingen van arbo-voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt.
- branche-eigen producten (korting maximaal 20% van de waarde van het product in het economische verkeer en kortingen samen niet meer dan € 500 per persoon per jaar).

4.5 Nihilwaarderingen

Voor de volgende posten die een werkgever heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel geldt bij gebruik of verbruik op de werkplek een nihilwaardering:

- voorzieningen op de werkplek waarvan het niet gebruikelijk is deze elders te gebruiken of verbruiken (inrichting van de werkplek in brede zin, gebruik van een fitnessruimte, de fietsenstalling, de parkeerplaats op het terrein van de werkgever en dergelijke);
- voorzieningen op de werkplek die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de werkgever voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet (beeldschermbril, beschermende kleding, stoelmassage en dergelijke);

- kleding die wordt vergoed, verstrekt of terbeschikkinggesteld (inclusief reiniging) die (nagenoeg) uitsluitend is geschikt om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te worden gedragen (zoals uniformen), terbeschikkinggestelde kleding die achterblijft op de werkplek of werkkleding die per kledingstuk is voorzien van een of meer duidelijke zichtbare – aan de werkgever gebonden – beeldkenmerken met een oppervlakte van ten minste 70 cm²; consumpties op de werkplek die geen deel uitmaken van een maaltijd (zoals koffie, thee, snacks enzovoort).

4.6 Overige nihilwaarderingen

Ook de volgende loonbestanddelen worden op nihil gewaardeerd:

- terbeschikkinggestelde openbaarvervoerkaart of voordeelurenkaart;
- rentevoordeel op personeelsleningen die betrekking hebben op de aanschaf van een (elektrische) fiets of elektrische scooter;
- de waarde van huisvesting en inwoning op de werkplek voor de vervulling van de dienstbetrekking (indien de werknemer niet op de werkplek woont en hij door de reisafstand redelijkerwijs wel gebruik dient te maken van deze voorziening);
- de nihilwaardering van de door de werkgever verleende korting op de rente van een personeelslening voor de aankoop of verbouwing van de eigen woning is met ingang van 2016 afgeschaft. Het is niet mogelijk voor de werkgever om het rentevoordeel aan te wijzen en ten laste van de vrije ruimte te brengen. Als gevolg hiervan vormt de rentekorting vanaf 1 januari 2016 belast loon.

4.7 Forfaitaire waarderingen

De volgende door de werkgever als eindheffingsloon aangewezen loonbestanddelen worden forfaitair gewaardeerd als deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt:

- maaltijden (ongeacht of sprake is van een ontbijt, lunch of diner): € 3,25 (2016) per maaltijd;
- huisvesting en inwoning op de werkplek: € 5,45 (2016) per dag;
- kinderopvang: aantal uur maal vastgestelde uurprijs.

4.8 Loon uit vroegere dienstbetrekking

De algemene vrijstelling van de werkkostenregeling bedraagt 1,2% van de fiscale loonsom. Dat is zowel loon uit tegenwoordige als vroegere dienstbetrekking, met die beperking dat loon uit vroegere dienstbetrekking niet tot de grondslag voor de berekening van de vrijstelling wordt gerekend als dit loon meer bedraagt dan 10% van de totale fiscale loonsom.

4.9 De concernregeling

De hoofdregel is dat de eindheffing (indien deze verschuldigd is) per inhoudingsplichtige wordt berekend. Onder de werkkostenregeling is het ook mogelijk dat de eindheffing wordt bepaald en afgedragen op concernniveau. Er is sprake van een concern indien gezamenlijk opererende inhoudingsplichtigen voldoen aan het vereiste van het 95%-belang. Er is ook sprake van een concern voor stichtingen die gedurende het gehele kalenderjaar in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen. De keuze om de concernregeling toe te passen moet uiterlijk gemaakt worden bij de jaarlijkse WKR aangifte. Voor het

jaar 2016 betekent dit dat die keuze uiterlijk moet worden gemaakt ten tijde van de aangifte die ziet op het 1e tijdvak van 2017.

4.10 Bestaande afspraken met de Belastingdienst over vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen

Als gevolg van de invoering van de werkkostenregeling komen de meeste afspraken over de fiscale behandeling van vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen te vervallen.

5 AANGIFTE LOONHEFFINGEN

Instellingen die loonheffingen inhouden moeten periodiek, dat wil zeggen: per maand of per vier weken, (elektronisch) aangifte loonheffingen doen bij de Belastingdienst. De aangifte moet binnen één maand na afloop van het tijdvak worden gedaan. Ook de verschuldigde loonheffingen moeten uiterlijk één maand na afloop van het tijdvak door de Belastingdienst zijn ontvangen.

VENNOOTSCHAPS- BELASTING



1 INLEIDING

Fondsenwervende instellingen kunnen onder omstandigheden belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Dit hoofdstuk gaat in op de vraag wanneer dit het geval is (paragraaf 2) en of vervolgens een vrijstelling van toepassing kan zijn (paragraaf 3). Daarna komt aan de orde hoe de fiscale winst moet worden bepaald bij een eventuele vennootschapsbelastingplicht en welke bijzondere regels daarbij een rol kunnen spelen (paragraaf 4). Hierbij behandelen wij ook de mogelijkheid voor bedrijven om giften en sponsorkosten af te trekken.

2 WANNEER BESTAAT EEN BELASTINGPLICHT?

Een nv of bv is vanwege haar rechtsvorm in beginsel onderworpen aan de vennootschapsbelasting, die wordt geheven over de gemaakte winst. Ook verenigingen en stichtingen die zijn gevestigd in Nederland kunnen belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer zij een onderneming drijven of activiteiten uitvoeren waarmee zij in concurrentie treden met belaste ondernemingen. De stichting of vereniging is dan alleen belastingplichtig voor de onderneming of activiteit waarmee zij in concurrentie treedt met belaste ondernemingen. De Belastingdienst besteedt de laatste jaren steeds meer aandacht aan de mogelijke belastingplicht van stichtingen en verenigingen.

2.1 Het drijven van een onderneming

Per activiteit wordt bekeken of een instelling een onderneming drijft. Hiervan is sprake bij:

- een duurzame organisatie van

arbeid en kapitaal;

- die deelneemt aan het economisch verkeer;
- en die het oogmerk heeft winst te behalen.

Het oogmerk om winst te behalen is aanwezig als de instelling met (een deel van) de activiteiten doorlopend winst maakt of naar overschotten streeft. De omstandigheid dat de instelling een ideële doelstelling heeft die – al dan niet statutair geregeld – het streven naar winst uitsluit, is niet beslissend.

Een instelling die een onderneming drijft, kan alleen de werkelijk gemaakte kosten ten laste van haar winst brengen. Voor fondsenwervende en goeddoelinstellingen bestaan overigens wel bijzondere aftrekposten.

2.2 In concurrentie treden

Een instelling die geen onderneming drijft, kan toch belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting als zij een werkzaamheid verricht die uiterlijk overeenkomt met het drijven van een onderneming en zij daarmee in concurrentie treedt met belaste ondernemingen. Een stichting of vereniging die een winkel exploiteert, zal daarom doorgaans belastingplichtig zijn voor die winkel.

Bij structureel verliesgevend of commercieel zeer onaantrekkelijke activiteiten is meestal geen sprake van in concurrentie treden. Verder hangt het van de markt waarop de instelling zich begeeft af of zij in concurrentie treedt met ondernemingen. Dat is bijvoorbeeld niet het geval bij een proefboerderij die opereert op een zeer grote zuivelmarkt, terwijl er geen andere proefboerderijen zijn en de markt voor zuivel en rundvee zo groot is dat de afzet niet ten koste gaat van de

afzet van de boerderijen die op die markt werkzaam zijn.

3 VRIJSTELLINGEN

Een instelling die in eerste instantie kwalificeert als vennootschapsbelastingplichtige, kan soms in aanmerking komen voor een subjectieve vrijstelling. Er is een onderscheid tussen specifieke vrijstellingen en de algemene vrijstelling.

3.1 Specifieke vrijstellingen

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is een aantal vrijstellingen opgenomen. Van belang zijn onder meer de vrijstellingen voor instellingen die:

- aangewezen landgoederen in stand houden;
- openbare leeszalen en bibliotheken in stand houden;
- voor ten minste 90% werkzaam zijn op het gebied van de gezondheidszorg.

3.2 Algemene vrijstelling

Op instellingen die niet onder de hiervoor vermelde specifieke vrijstellingen vallen, kan een algemene vrijstelling van toepassing zijn. De vrijstelling geldt onder voorwaarden voor alle stichtingen, verenigingen, andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen (zoals kerkgenootschappen) en vergelijkbare buitenlandse lichamen die een onderneming drijven of in concurrentie treden met belaste ondernemingen. De vrijstelling staat open voor instellingen die voldoen aan het winstcriterium. De nv en de bv kunnen geen gebruik (meer) maken van de vrijstelling. Overigens hebben de vrijgestelde instellingen ook de mogelijkheid om wel belastingplichtig te zijn. Deze keuze moet voor een periode van ten minste vijf jaar worden gemaakt.

3.3. Het winstcriterium

Instellingen kunnen in een boekjaar zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting indien de winst dat jaar niet meer bedraagt dan het winstplafond van € 15.000. Tevens geldt de vrijstelling wanneer de fiscale winst van dat jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren samen niet meer bedraagt dan € 75.000.

Indien in een van deze jaren verlies wordt geleden, wordt de winst voor dat jaar gesteld op nihil. Op deze manier kunnen grote verenigingen en stichtingen met professionele ondernemingen geen beroep op de vrijstelling doen. De bepaling van de winst voor dit criterium is gelijk aan de fiscale winst, met uitzondering van de aftrek voor fondswervende activiteiten en de bestedingsreserve.

Voorbeeld belastingplicht

Bij het verkopen van promotiemateriaal is al snel sprake van het drijven van een onderneming. Ook als niet naar winst wordt gestreefd, is 'in concurrentie treden' meestal wel aan de orde. Dit kan afwijken wanneer de instelling aannemelijk maakt dat er geen reguliere markt is voor dergelijke producten. Bij promotiemateriaal als T-shirts, kalenders, tassen en dergelijke is dat echter niet snel het geval. Deze activiteiten zullen daarom zijn belast met vennootschapsbelasting als het resultaat uitkomt boven het winstplafond. Blijft de instelling daaronder, dan zal de activiteit met een beroep op de algemene vrijstelling zijn vrijgesteld, ook al is het de enige activiteit van de instelling.

4 DE GEVOLGEN VAN VENNOOTSCHAPSBELASTINGPLICHT

Een ondernemende vereniging of stichting die niet in aanmerking komt voor een winstvrijstelling, is belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Als een gevolg daarvan zal zij jaarlijks aangifte vennootschapsbelasting moeten doen.

De belastingplicht voor een stichting en/of vereniging is beperkt tot de ondernemingsactiviteiten. Dit betekent dat een belastingplichtige stichting of vereniging een scheiding moet maken tussen bezittingen waarmee de onderneming wordt gedreven en bezittingen die daarbuiten vallen. De activiteiten die niet zijn te beschouwen als het drijven van een onderneming, vallen buiten de vennootschapsbelasting. De met deze activiteiten behaalde voordelen (bijvoorbeeld beleggingsvoordelen) vallen niet in de winst. Tegelijkertijd zijn de kosten die buiten de onderneming vallen, niet aftrekbaar.

Voorbeeld splitsing activiteiten

Een fondsenwervende instelling verkoopt diverse artikelen, zoals T-shirts en kerstkaarten. Deze activiteiten vormen een onderneming en de instelling streeft voor deze verkoopactiviteit naar winst. De verkoop loopt bijzonder goed en is zo winstgevend dat het winstcriterium ruim wordt overschreden. De instelling is belastingplichtig voor deze verkoopactiviteiten. De giften van gulle gevers die het betreffende goede doel een warm hart toedragen, vallen niet in de belaste winst.

In dit voorbeeld is het onderscheid tussen belaste en onbelaste baten redelijk eenvoudig te maken. In de praktijk is dat echter niet altijd even gemakkelijk. Wat te zeggen van

een pand dat deels wordt gebruikt voor de onderneming en deels voor onbelaste activiteiten? Dan moet een splitsing worden gemaakt.

4.1 Totale winst en jaarwinst

In beginsel wordt vennootschapsbelasting geheven over de totale winst die wordt behaald met de onderneming. Deze wordt gevormd door het gezamenlijke bedrag van alle voordelen die in welke vorm of onder welke naam dan ook uit de onderneming worden verkregen. Hieronder vallen ook incidentele voordelen, zoals de winst gemaakt bij de verkoop van het winkelpand waarin een winkel in ideële goederen werd geëxploiteerd. De kosten zijn aftrekbaar. Voor de heffing van vennootschapsbelasting wordt de totale winst per jaar geheven naar de jaarwinst.

4.2 Fiscale faciliteiten

Voor de berekening van de jaarwinst van fondsenwervende instellingen zijn bijzondere aftrekposten geïntroduceerd. De aftrek kan niet meer zijn dan de berekende winst, zodat geen negatief bedrag ontstaat. Vervolgens komen de bestedingsreserve in paragraaf 4.3 en het verschil tussen giften en sponsorgelden in paragraaf 4.4 aan de orde.

4.2.1 Bijzondere aftrekposten

Winst behaald met kenbaar fondswervende activiteiten

De winst die een ANBI behaalt met kenbaar fondswervende activiteiten is aftrekbaar. Van de aftrek kan gebruik worden gemaakt in de volgende gevallen:

- bij activiteiten die voor 30% of meer met behulp van vrijwilligers worden verricht. Het gaat om het verkopen van roerende zaken of het leveren van diensten, waarvan

90% ten goede komt aan een ANBI. Een voorbeeld hiervan is een benefietconcert;

- bij activiteiten die bestaan uit het inzamelen van roerende zaken zonder tegenprestatie. Ook hier moet aan degene die de zaak afstaat kenbaar zijn gemaakt dat de opbrengst geheel of voor meer dan 90% ten goede komt aan een ANBI. Men kan hierbij denken aan het inzamelen van kleding.

Daarnaast moet in beide gevallen kenbaar worden gemaakt dat de opbrengst van de fondswervende activiteiten (nagenoeg) geheel ten goede komt aan een ANBI.

Uitkeringen van fondsenwervende instellingen

Andere instellingen dan ANBI's die uitsluitend kenbaar fondswervende activiteiten verrichten, zoals het inzamelen van gelden, kunnen de uitkeringen die zij doen onder bepaalde voorwaarden aftrekken. De aftrekpost is alleen toegestaan voor gelden die worden uitgekeerd aan een ANBI. De fondswerver moet uitsluitend naar buiten toe kenbare fondswervende activiteiten verrichten. Zij moet zich via de statuten of een aan de werkzaamheden voorafgaande, gesloten overeenkomst hebben verplicht om de opbrengst uit te keren. De uitkeringen moeten zijn gedaan uiterlijk zes maanden na afloop van het boekjaar waarin de gelden zijn verworven. Op verzoek geldt de aftrek dan voor het boekjaar waarin deze gelden zijn verworven.

Fictieve kostenaf trek in verband met vrijwilligerswerk

Een ANBI mag fictieve kosten aftrekken voor de bij de instelling werkzame vrijwilligers. De regeling geldt ook voor lichamen die een sociaal belang behartigen en de

winst voor 70% of meer behalen met behulp van vrijwilligers. Dit zijn onder andere amateursportclubs, muziekverenigingen en scoutinggroepen die door de inzet van vrijwilligers inkomsten verkrijgen, bijvoorbeeld met de inzameling van oud papier.

Het begrip 'sociaal belang' is in de wet niet nader gedefinieerd, maar kan als volgt worden ingevuld:

- Bij de feitelijke activiteiten of bij de aanwending van het vermogen staat de behartiging van een algemeen maatschappelijk, kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel, wetenschappelijk of sociaal belang op de voorgrond. Sociale huisvesting door woningcorporaties valt daarnaast ook onder 'algemeen nut' in de zin van de ANBI-regeling.
- De inkomsten worden uitsluitend voor dat doel gebruikt.
- De inkomsten worden hoofdzakelijk verkregen door de inzet van vrijwilligers.
- De activiteiten waarmee de inkomsten worden verkregen vormen geen ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van ondernemers in de profitsector.
- In de administratie moet de werkelijke beloning van de vrijwilligers afzonderlijk worden opgenomen. Aftrekbaar is het bedrag dat aftrekbaar zou zijn in de theoretische situatie waarbij de vrijwilliger een minimumloon ontving, verminderd met de werkelijke kosten. Wanneer de instelling aannemelijk maakt dat voor deze werkzaamheden de gebruikelijke vergoeding hoger is dan het minimumloon, dan mag zij deze hogere kosten in aanmerking

nemen in de berekening.

Voorbeeld belastingplicht

Een instelling is in beginsel subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, omdat zij een onderneming drijft. Er is namelijk sprake van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die deelneemt aan het economisch verkeer met het oogmerk winst te behalen. Dit oogmerk is aanwezig omdat de instelling doorlopend winst maakt. Het feit dat de instelling een ideële doelstelling heeft, doet niet ter zake.

De instelling maakt op het eerste gezicht geen aanspraak op een subjectieve vrijstelling, aangezien zij het betreffende boekjaar een positief saldo van € 18.000 behaalt en dit uitkomt boven het winstplafond van € 15.000. Evenzo voldoet zij samen met de winsten van de vier voorgaande jaren niet aan het winstcriterium.

Bij de instelling werkt een aantal vrijwilligers aan wie geen vergoeding wordt uitbetaald. Op basis van het aantal gewerkte uren per vrijwilliger en het minimumloon mag aan die arbeid een bedrag van € 4.000 worden toegeschreven. Deze fictieve kosten zijn aftrekbaar van de fiscale winst. Hierdoor voldoet de instelling alsnog aan het winstcriterium, omdat de winst wordt bepaald op € 18.000 -/- € 4.000 = € 14.000.

De instelling is in het betreffende jaar dus vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

4.3 Culturele instellingen

Voor CI's (culturele instellingen) gelden twee aparte regelingen, namelijk de bestedingsreserve en het kiezen voor een integrale belastingplicht.

a. Bestedingsreserve

CI's (en lichamen die een sociaal belang behartigen en de winst voor meer dan 70% behalen met behulp van vrijwilligers) kunnen onder bepaalde voorwaarden een bestedingsreserve vormen voor toekomstige uitgaven aan bedrijfsmiddelen en projecten. Door beroep te doen op de bestedingsreserve kan (een deel van) de winst gedurende vijf jaar belastingvrij worden gereserveerd. Het is wel vereist dat een voornemen bestaat om daarmee investeringen te financieren die in het lopende boekjaar of in beginsel in de volgende vijf jaar worden gedaan, of ter dekking van een te verwachten negatief exploitatieresultaat in deze periode.

De reserve mag maximaal het bedrag van de winst zijn zonder toepassing van de reserve, zodat geen negatieve winst ontstaat. De regeling is voornamelijk bedoeld voor professionele CI's, zoals toneelgezelschappen, orkesten en musea en andere stichtingen of verenigingen waarbij een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat, zoals scouting, dorpshuizen, amateursportverenigingen en toneelverenigingen.

b. Integrale belastingplicht

CI's kunnen opteren voor een integrale belastingplicht. De keuze geldt voor een periode van ten minste tien jaar. Door te opteren voor de integrale optionele belastingplicht kunnen CI's eventuele tekorten uit het niet-ondernemingsgedeelte salderen met overschotten uit het ondernemingsgedeelte. Als de winst na deze verrekening onder de € 15.000 blijft, kan voorts een beroep worden gedaan op de hiervoor in 3.2 beschreven vrijstelling.

4.4 Giftenaftrek en sponsorgelden

De Belastingdienst maakt een onderscheid tussen het doen van giften en sponsoring.

Bedrijven die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting kunnen, evenals particulieren, hun giften aan ANBI's en steunstichtingen SBBI's aftrekken van de winst. Giften aan SBBI's zijn niet aftrekbaar. Voor de aftrek komen bevoordelingen uit vrijgevigheid in aanmerking, maar ook verplichte bijdragen voor zover daardoor geen geldelijke aanspraak ontstaat. De gever moet de giften kunnen bewijzen met schriftelijke bescheiden. De aftrekmogelijkheid bedraagt maximaal 50% van de winst, met een maximum van € 100.000. Deze aftrek mag worden verhoogd met 50%, de multiplier, van het bedrag van de giften die aan een CI zijn gedaan, tot een maximum van € 2.500.

Indien een ANBI alle aandelen houdt in een bv waarin de commerciële activiteiten zijn ondergebracht, kan bij een uitkering door de bv toch de giftenaftrek van toepassing zijn. Dit is mogelijk op grond van een door de staatssecretaris gedane toezegging. Daarin keurt hij goed dat ook in gelieerde verhoudingen de giftenaftrek kan worden toegepast, onder de voorwaarde dat de bevoordelingen worden gedaan ter verwezenlijking van – en de gelden aantoonbaar ten goede komen aan – het algemeen nuttige doel van de gelieerde ANBI.

Naast het doen van giften kunnen bedrijven instellingen sponsoren. Deze uitgaven worden door het bedrijf dan niet uit vrijgevigheid gedaan, maar hebben een zakelijk karakter. Het vergroten van de naamsbekendheid of het kweken van goodwill bij een bepaalde groep potentiële klanten kunnen daarbij

belangrijke motieven zijn. Omdat dit zakelijke beweegredenen zijn, kan het bedrijf de uitgaven die gepaard gaan met de sponsoring in de regel geheel in aftrek brengen, zonder dat een aftrekbeperking geldt op grond van de giftenregeling.

De instellingen zelf moeten ervoor waken dat zij niet gaan functioneren als een verkapt reclamebureau. De kans bestaat dan dat de instelling met haar sponsorwervende activiteiten een onderneming drijft en daardoor belastingplichtig wordt voor de vennootschapsbelasting.

Voor de btw-aspecten van sponsoring wordt verwezen naar paragraaf 7 van hoofdstuk IV.

4.5 Tarief (2016)

Over het belastbaar bedrag per jaar wordt vennootschapsbelasting geheven naar een tarief van 25%. Voor winst tot en met € 200.000 geldt een tarief van 20% (het 'tariefopstapje').



CONTACT

VENNOOTSCHAPSBELASTING

Mariska van der Vliet

T. +31 (0)88 909 1272

E. VanDerVliet.Mariska@kpmg.com

SCHENK- EN ERFBELASTING & INKOMSTENBELASTING

Mirjam Wesselink

T. +31 (0)88 909 1518

E. Wesselink.Mirjam@kpmg.com

Sylvia van der Weijden

T. +31 (0)88 909 2704

E. vanderWeijden.Sylvia@kpmg.com

OMZETBELASTING (BTW)

Irene Reiniers

T. +31 (0)88 909 1064

E. Reiniers.Irene@kpmg.com

Dieuwertje Euser

T. +31 (0)88 909 2058

E. Euser.Dieuwertje@kpmg.com

LOONHEFFINGEN

Erick Ten Cate

T. +31 (0)88 909 1082

E. TenCate.Erick@kpmg.com

MEIJBURG.NL

Tax is our business

© 2016 Meijburg & Co, Belastingadviseurs, is een samenwerkingsverband van besloten vennootschappen, staat ingeschreven in het Handelsregister onder nummer 53753348 en is aangesloten bij KPMG International Cooperative ("KPMG International"), een Zwitserse entiteit. Alle rechten voorbehouden.