

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

Faciliteiten voor ANBI's gewogen

Naam Nicky Kattenbroek
Examenummer 324103
Begeleider dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk
Plaats Rotterdam

Datum
..... **23-07-2014**

Inhoudsopgave

1. Inleiding	1
1.1 Aanleiding	1
1.2 Probleemstelling	1
1.3 Toetsingskader.....	2
1.5 Aanpak.....	2
2. Overheidsingrijpen	4
2.1 Inleiding.....	4
2.2 Onder welke voorwaarden is overheidsingrijpen gelegitimeerd binnen de welvaartseconomie?	4
2.3 Is overheidsingrijpen in het veld van algemeen nut beogende instellingen legitiem?.....	5
2.3.1 Imperfecte concurrentie	6
2.3.2 Publieke goederen	6
2.3.3 Externaliteiten.....	7
2.3.4 Informatiefalen	7
2.3.5 Hoge werkloosheid en andere verstorende factoren.....	8
2.3.6 Motieven buiten de welvaartseconomie	8
2.4 Conclusie.....	9
3. Een ANBI met haar fiscale voordelen onder huidig recht	10
3.1 Inleiding.....	10
3.2 Hoe is 'algemeen nut beogen' gedefinieerd?.....	10
3.3 Wat zijn de fiscale faciliteiten voor ANBI's?	13
3.4 Conclusie.....	14
4 Vrijstellingen erf- en schenkbelasting SW 1956	15
4.1 Inleiding.....	15
4.2 Is overheidsingrijpen door middel van een vrijstelling binnen de SW 1956 legitiem?.....	15
4.3 Wat is de doelstelling van de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956?	18
4.4 In hoeverre bevorderen de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956 de doelstelling van deze faciliteiten?	18
4.5 Voldoen de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956 aan het draagkrachtbeginsel?	20
4.6 Kan het effect van de vrijstellingen voor ANBI's van schenk- en erfbelasting worden bereikt tegen lagere uitvoeringskosten?.....	20
4.7 Aanbevelingen.....	21
4.8 Conclusie.....	21

5	Giftenaftrek	22
5.1	Inleiding.....	22
5.2	Is overheidsingrijpen door middel van giftenaftrek binnen de welvaartseconomie legitiem?	22
5.3	Wat is de doelstelling van de giftenaftrek?	23
5.4	In hoeverre bevordert de giftenaftrek de doelstelling?	23
5.5	Voldoet de giftenaftrek aan het draagkrachtbeginsel?	25
5.6	Kan de doelstelling van de giftenaftrek worden bereikt met minder lasten?....	27
5.7	Aanbevelingen.....	28
5.8	Conclusie.....	28
5.	Samenvatting	29
6.	Literatuurlijst	Error! Bookmark not defined.

Lijst met afkortingen

AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
ANBI	Algemeen nut beogende instelling
HR	Hoge Raad
SW 1956	Successiewet 1956
IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

ANBI's spelen een belangrijke rol in onze maatschappij. Veel Nederlanders voelen zich persoonlijk verbonden met instellingen die zich inzetten voor bijvoorbeeld natuur, cultuur of gezondheid. Zij doneren daarom geld of goederen aan of zetten zich in als vrijwilliger voor organisaties die zij een warm hart toedragen. Het valt niet te ontkennen dat door ANBI's veel nuttig werk wordt verricht, niet alleen op lokaal of nationaal niveau, maar over de gehele wereld. Het lijkt daarom bijna vanzelfsprekend dat de overheid ANBI's zou moeten ondersteunen. Zij bevordert bijvoorbeeld vrijgevigheid aan ANBI's door middel van de giftenaftrek in de inkomstenbelasting en vrijstelling van erf- en schenkbelasting. In 2013 hadden deze belastinguitgaven een omvang van ongeveer 600 miljoen euro. Daarmee hebben deze faciliteiten een behoorlijke financiële omvang. Maar is er wel een voldoende economische legitimatie voor overheidsingrijpen op het gebied van ANBI's? Wat is het effect van deze faciliteiten op het geefgedrag van particulieren? Kortom: hoort dit overheidsingrijpen wel thuis in een bestendig fiscaal stelsel?

1.2 Probleemstelling

Op basis van het voorgaande ben ik tot de volgende probleemstelling gekomen:

Is overheidsingrijpen in het veld van algemeen nut beogende instellingen gewenst en zo ja, hoe zou dit dan in de belastingwetgeving moeten worden vormgegeven?

Ik beantwoord de probleemstelling aan de hand van de volgende deelvragen:

- Is er reden tot overheidsingrijpen in het veld van algemeen nut beogende instellingen?
 - o Onder welke voorwaarden is overheidsingrijpen gelegitimeerd binnen de welvaartseconomie?
 - o Is overheidsingrijpen in het veld van de maatschappelijke organisaties gelegitimeerd binnen de welvaartseconomie?
- Hoe is dit overheidsingrijpen vormgegeven binnen het huidige recht?
 - o Wat is een ANBI?
 - Hoe is 'algemeen nut beogen' gedefinieerd?
 - Welke fiscale faciliteiten zijn er voor ANBI's?
 - o SW 1956
 - Is overheidsingrijpen door middel van een vrijstelling binnen de SW 1956 gelegitimeerd binnen de welvaartseconomie?
 - Wat is de doelstelling van de maatregelen met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956?
 - In hoeverre bevorderen de maatregelen met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956 de in vorige deelvraag geformuleerde doelstelling?

- Voldoen de vrijstellingen voor ANBI's van schenk- en erfbelasting aan het draagkrachtbeginsel?
- Kan de doelstelling van de vrijstellingen voor ANBI's van schenk- en erfbelasting worden bereikt tegen lagere lasten?
- Giftenaftrek
 - Is overheidsingrijpen door middel van de giftenaftrek gelegitimeerd binnen de welvaartseconomie?
 - Wat is de doelstelling van de giftenaftrek?
 - In hoeverre bevordert de giftenaftrek de in de vorige deelvraag geformuleerde doelstelling?
 - Voldoet de giftenaftrek aan het draagkrachtbeginsel?
 - Kan het effect van de giftenaftrek worden bereikt tegen lagere lasten?

1.3 Toetsingskader

Deze deelvragen zal ik beantwoorden aan de volgende toetsingscriteria:

- Legitimiteit: de vraag of overheidsingrijpen gelegitimeerd is toets ik aan de theorie van de welvaartseconomie. Uitgangspunt van deze theorie is dat de markt vrij moet worden gelaten, tenzij er marktverstoringen zijn waardoor overheidsingrijpen de welvaart kan verhogen. In dat geval is overheidsoptreden gelegitimeerd.
- Doeltreffendheid: De toetsing aan doeltreffendheid vindt plaats op grond van de afweging tussen de doelstelling van overheid met betrekking tot ANBI-wetgeving en in hoeverre de verschillende maatregelen eraan meewerken om deze doelstelling te bereiken.
- Draagkrachtbeginsel: zowel binnen de IB 2001 als de SW 1956 speelt het draagkrachtbeginsel een belangrijke rol. Belasting moet worden geheven naar rato van de draagkracht van belastingplichtigen: de sterkste schouders dragen de zwaarste lasten. Inkomen is de maatstaf voor draagkracht binnen de IB 2001 en binnen de SW 1956 is dit de omvang van verkrijgingen. Ik onderzoek of de faciliteiten een inbreuk maken op het draagkrachtbeginsel.
- Doelmatigheid: in hoeverre staan de kosten van de verschillende maatregelen in verhouding tot de opbrengsten daarvan? Deze vraag zal ik kwalitatief toetsen, omdat er geen gegevens zijn met betrekking tot de daadwerkelijke opbrengsten of kosten van ANBI-wetgeving. Ik onderzoek of de doelstelling van de faciliteiten ook bereikt zou kunnen worden tegen lagere lasten, door de faciliteiten anders vorm te geven.

1.5 Aanpak/afbakening

In mijn onderzoek richt ik mij op de vrijstelling van erf- en schenkbelasting en de giftenaftrek in de inkomstenbelasting. Ik zal hierbij de giftenaftrek binnen de VPB 1969 buiten beschouwing laten, vanwege de geringe financiële omvang van de faciliteit en het lage aantal belastingplichtigen dat van de faciliteit gebruik maakt.¹

¹ In 2002 was in de Miljoenennota voor het laatst een uitsplitsing opgenomen tussen de giftenaftrek in de IB 2001 en VPB 1959. De belastinguitgave voor de giftenaftrek in de

In hoofdstuk 2 breng ik in kaart wat een ANBI is en welke fiscale faciliteiten er zijn voor ANBI's. Daarna komen de vrijstellingen van schenk- en erfbelasting en de giftenaftrek aan bod (hoofdstuk 3 en 4). Deze twee hoofdstukken hebben een vergelijkbare opbouw. Allereerst onderzoek ik de legitimiteit van overheidsingrijpen door middel van de betreffende faciliteit. Ik onderzoek of deze faciliteit past binnen de theorie van de welvaartseconomie. De tweede deelvraag ziet op de doelstelling van de overheid van de faciliteit. De doelstelling is belangrijk, want aan de hand daarvan onderzoek ik bij de derde deelvraag of de faciliteiten wel doeltreffend zijn. Een faciliteit is doeltreffend wanneer deze bijdraagt aan het verwezenlijken van de doelstelling. Daarna onderzoek ik of de faciliteit voldoet aan het draagkrachtbeginsel. Vervolgens onderzoek ik de doelmatigheid van de faciliteit. Ik onderzoek of de doelstelling van de faciliteit ook kan worden bereikt tegen minder lasten. Aan het eind van deze hoofdstukken zijn enkele aanbevelingen opgenomen.

VPB 1969 bedroeg in dat jaar 14 miljoen euro. De totale geschatte sponsorgelden en giften gedaan door het bedrijfsleven bedroegen in 2011 €1,4 miljard. Giften zijn dus een zeer klein gedeelte van de totale gelden die vanuit het bedrijfsleven naar goede doelen stromen. In het rapport van de commissie algemeen nut beogende instellingen uit 2007 is opgenomen dat jaarlijks ongeveer 1200 bedrijven gebruik maken van de giftenaftrek.

2. Overheidsingrijpen

2.1 Inleiding

Voordat de huidige wetgeving met betrekking tot algemeen nut beogende instellingen kan worden beoordeeld, is het van belang te bepalen of overheidsingrijpen gelegitimeerd is. De legitimiteit toets ik aan de theorie van de welvaartseconomie. Allereerst onderzoek ik welke voorwaarden deze theorie schept voor de legitimatie van overheidsingrijpen. Daarna beoordeel ik of er in het veld van algemeen nut beogende instellingen wordt voldaan aan deze voorwaarden en of andere motieven een rol spelen voor faciliteiten voor ANBI's.

2.2 Onder welke voorwaarden is overheidsingrijpen gelegitimeerd binnen de welvaartseconomie?

De welvaartseconomie grijpt terug op 'the invisible hand' van Adam Smith. Door middel van twee fundamentele theorema wordt deze onzichtbare hand ingezet als leidraad binnen de economie. Het eerste theorema houdt in dat een competitieve markteconomie altijd leidt tot een Pareto-efficiënte allocatie van productiefactoren.² Het tweede theorema behelst dat elke Pareto-efficiënte verdeling kan worden bereikt door de initiële distributie te veranderen en de competitieve markt zijn werk te laten doen. Onder Pareto-efficiënt wordt verstaan dat je vanuit het evenwicht niet naar een andere verdeling kunt gaan zonder dat iemand er op achteruit gaat. De initiële distributie zou volgens deze theorie door de overheid beïnvloed kunnen worden met behulp van individuele lump-sum belastingen. Deze belasting heeft als kenmerk dat het een vast bedrag is, onafhankelijk van omstandigheden als inkomen. Tinbergen is een voorstander van lump-sum verdelingen door de overheid op basis van talent.³ Omdat een lump-sum verschuiving onafhankelijk is van consumptie of inkomen, heeft het geen effect op het bestedingsgedrag of de hoeveelheid arbeid die verricht wordt. Er is dus geen sprake van een substitutie-effect, waardoor een lump-sum belasting in beginsel niet tot efficiëntieverlies leidt.

Uit de twee theorema volgt dat de vrije markt leidt tot een efficiënte allocatie en zoveel mogelijk los moet worden gelaten. Toch kan er reden zijn voor overheidsingrijpen. Er zijn volgens Musgrave drie functies van de overheid te onderscheiden: allocatie, redistributie en stabilisatie.⁴ Deze functies vertalen zich in verschillende redenen voor overheidsingrijpen. In de eerste situatie kan de markt zelf niet komen tot een efficiënt evenwicht, er is dan sprake van marktfalen of de overheid beschikt niet over genoeg informatie om de initiële verdeling juist aan te passen. Er wordt dan niet voldaan aan het eerste theorema. Ook kan de situatie zich voordoen dat de markt wel tot een Pareto-efficiënt evenwicht komt, maar dit

² Arrow, 1951, Social Choice and Individual Values.

³ Tinbergen, Belasting op bekwaamheid, *Intermediair*, 30(6):1-3, 1970.

⁴ Musgrave, 1939: Voluntary Exchange Theory of Public Economy.

evenwicht onwenselijk wordt geacht. Dit zou het geval kunnen zijn bij een verdeling die erg ongelijk is. Dit druist in tegen het rechtvaardigheidsgevoel. Deze voorkeur komt tot uiting in de sociale welvaartsfunctie. Er is bijvoorbeeld sprake van een utilitaristische sociale welvaartsfunctie wanneer het totale bij elkaar opgetelde nut gemaximeerd wordt, ongeacht de verdeling van dit nut.⁵ Daarnaast kan stabilisatie een reden zijn voor overheidsingrijpen. Onder stabiel wordt een evenwichtige economie verstaan, waarin conjuncturele schommelingen gematigd zijn en werkgelegenheid en prijzen stabiel blijven.

Binnen de welvaartseconomie krijgt de markt in principe vrij spel. Overheidsingrijpen kan wel gelegitimeerd zijn binnen de theorie van de welvaartseconomie als er sprake is van marktfalen. Zoals hierboven aangestipt, kan marktfalen leiden tot een inefficiënte verdeling. Aan de voorwaarden die ten grondslag liggen aan het model is immers niet voldaan. De overheid kan vervolgens maatregelen treffen, bijvoorbeeld middels belastingwetgeving. Stiglitz noemt zes omstandigheden die ten grondslag liggen aan marktfalen. Deze omstandigheden zijn imperfecte concurrentie, publieke goederen, externaliteiten, incomplete markten, informatiefalen, hoge werkloosheid (en andere macro-economische verstoringen).⁶ Samuelson komt tot een vergelijkbare opsomming.⁷ Het overheidsingrijpen zelf kan echter ook leiden tot inefficiënties. In een first-best situatie heeft de overheid perfecte informatie en kan zij ingrijpen op een efficiënte manier. Dit zal in de praktijk echter nauwelijks voorkomen, omdat de overheid de consumentenvoorkeuren bijna nooit perfect kan achterhalen. Realistischer is de second-best situatie, waarin de overheid gebruik maakt van verstoringende maatregelen. Overheidsingrijpen heeft een welvaartsverhogend effect als de maatregelen van de overheid minder verstoringend zijn dan het initiële marktfalen. In dit hoofdstuk beperk ik mij tot de vraag of er sprake is van marktfalen dat overheidsingrijpen kan legitimeren en laat ik de vraag of dit overheidsingrijpen leidt tot meer verstoringen dan het initiële marktfalen buiten beschouwing.

2.3 Is overheidsingrijpen in het veld van algemeen nut beogende instellingen legitiem?

Uit de vorige paragraaf is gebleken dat overheidsingrijpen gelegitimeerd kan worden door marktfalen. Ik zal nu onderzoeken of er sprake is van marktfalen op het gebied van algemeen nut beogende instellingen. Hiertoe zal ik de zes vormen van marktfalen die Stiglitz heeft geformuleerd bespreken. Tot slot ga ik na of er nog redenen zijn voor de overheid om in te grijpen die niet terug te voeren zijn op de theorie van de welvaartseconomie.

⁵ H. Rosen en T. Gayer, *Public Finance*, p. 263.

⁶ Stiglitz, 2000, *Economics of the Public Sector* p. 85.

⁷ Samuelson, *Diagrammatic exposition of a theory of public expenditure*, *The Review of Economics and Statistics*, 37 (1955), p. 350–356.

2.3.1 Imperfecte concurrentie

Een perfect competitieve markt is één van de voorwaarden voor het goed functioneren van die markt. Als er sprake is van machtsconcentraties, wordt het competitieve karakter van de economie ondermijnd. Gezien het grote aantal instellingen dat zich inzet voor het algemene nut en de diversiteit van deze instellingen lijkt er geen sprake van een concentratie van marktmacht. Er zijn in Nederland ongeveer 30.000 ANBI's geregistreerd, zoals blijkt uit het ANBI-register van de Belastingdienst⁸. Daar tegenover staat dat het aantal mensen dat schenkt aan of lid is van deze goede doelen zeer groot is. In 2011 deed 85% van de huishoudens en 71% van de bedrijven een vrijwillige bijdrage aan goede doelen.⁹ Ook is er geen sprake van grote drempels om deze markt te betreden, een goed doel beginnen is vergelijkbaar met het starten van een onderneming, het staat eenieder vrij om dat te doen. Er lijkt zelfs een tendens te zijn dat steeds meer particulieren eigen stichtingen oprichten; de zogenaamde 'nieuwe filantroop' wil de touwtjes meer zelf in handen hebben.¹⁰ Dit duidt er ook op dat er geen grote belemmeringen zijn om deze markt te betreden. Er kan geconcludeerd worden dat competitiefalen geen reden voor de overheid is om in te grijpen op deze markt.

2.3.2 Publieke goederen

Publieke goederen zijn goederen waarvan gebruik of profijt niet uitgesloten kan worden en het niets extra kost als een persoon er meer gebruik van maakt. Omdat individuen alleen rekening houden met hun eigen belang, komen publieke goederen in de regel niet of onvoldoende tot stand in de vrije markt. Dit wordt veroorzaakt door het free-riderprobleem. Aangezien individuen niet uitgesloten kunnen worden van gebruikmaking of het hebben van profijt van publieke goederen, kunnen zij ook zonder de kosten te dragen profiteren. Consumenten bepalen zelf hoeveel zij van een publiek goed willen consumeren, maar vanwege het free-riderprobleem wordt minder geconsumeerd dan sociaal optimaal is. Hierdoor zijn individuen slechter af dan in de situatie dat zij allen verplicht bijdragen aan een publiek goed. De overheid heeft hierin een rol, door te voorzien in de productie van publieke goederen en de kosten hiervan door middel van belastingen op de gebruikers te verhalen. Los van deze publieke goederen, zijn er veel vormen van semipublieke goederen. Dit zijn goederen die slechts één van de twee kenmerken van een publiek goed hebben. Voorbeelden zijn tolwegen of volkshuisvesting.

De lijst van artikel 5b lid 3 AWR van wat als algemeen nut aangemerkt is, bevat een groot aantal (semi)publieke goederen. Welzijn, de bevordering van de democratische rechtsorde en bescherming van natuur en milieu zijn aan te merken als publieke goederen. Ontwikkelingssamenwerking, onderwijs en cultuur zijn

⁸ Dit register is te raadplegen via http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/overzicht_ANBIs.

⁹ Samenvatting Geven in Nederland 2013, p. 18-19. Te raadplegen via http://www.fsw.vu.nl/nl/Images/Samenvatting%20Geven%20in%20Nederland%202013_tcm30-338094.pdf.

¹⁰ S.J.C. Hemels, 'Nieuwe filantropen en de fiscus', NTFR 2006/1190.

bijvoorbeeld te beschouwen als semipublieke goederen. Toch is dit geen legitimatie voor overheidsingrijpen op het gebied van ANBI's. ANBI's zelf zijn namelijk geen publieke goederen, zij dragen slechts indirect bij aan bepaalde publieke goederen. Het is een geheel private aangelegenheid of en in welke mate individuen ANBI's willen steunen door het doen van giften. Er is geen directe relatie tussen de gift en een tegenprestatie – anders zou er ook geen sprake zijn van een gift – en dit heeft tot gevolg dat van free-ridergedrag geen sprake kan zijn.

2.3.3 Externaliteiten

Positieve en negatieve externe effecten veroorzaken verstoringen op de markt als individuen deze effecten niet meewegen in hun beslissingen tot consumptie/productie. Als consumenten deze externe effecten niet meenemen in hun beslissing zullen producten met positieve externe effecten ondergeproduceerd worden. Het is aannemelijk dat er positieve effecten verbonden zijn aan giften aan algemeen nut beogende instellingen, omdat de instellingen zich niet voor zichzelf inzetten maar voor een algemeen nut.¹¹ Algemeen nut wordt gedefinieerd als het tegengestelde van een particulier nut.¹² De vraag is of particulieren de positieve effecten van ANBI's meewegen in hun beslissingen om een gift te doen aan een ANBI. Dit lijkt zo te zijn. Juist de omstandigheid dat ANBI's zich inzetten voor het algemeen belang is een reden om een ANBI te ondersteunen. De externe effecten van het doen van een gift aan een ANBI zijn zo gezien al in de prijs geïnternaliseerd.

Kaplow bepleit echter dat het doen van een gift inherent een positief extern effect heeft, onafhankelijk of de ontvanger een goed doel is of niet.¹³ Donateurs nemen volgens hen alleen hun eigen nutsverhoging in beschouwing bij het doen van een gift, waarin de indirecte nutsverhoging is begrepen die volgt uit het gewicht dat de donateur toekent aan de nutstoename bij de ontvanger. De nutstoename van de ontvanger zelf is dan het positieve externe effect.

Er is geen consensus of giften aan ANBI's positieve externe effecten tot gevolg hebben. Dit is afhankelijk van de vraag of consumenten de positieve gevolgen van hun gift meewegen in hun beslissing om een donatie te doen. Om deze vraag te kunnen beantwoorden is meer onderzoek nodig. Er zijn, zoals hierboven genoemd, wel aanwijzingen dat giften (al dan niet aan ANBI's) positieve externe effecten met zich meebrengen. Ik kan dan ook geen uitspraak doen of overheidsingrijpen op basis van deze vorm van marktfalen gelegitimeerd kan worden.

2.3.4 Informatiefalen

Informatiefalen kan een reden zijn dat marktwerking wordt verstoord. Bijvoorbeeld in de markt van auto's hebben de autohandelaren een informatievoordeel ten opzichte van consumenten. Als ongeschoolde consument, in

¹¹ Evaluatie giftenaftrek 1996-2006, kamerbrief van 23 oktober 2009, AFP09-657, p. 13 en ook Van Gilst, Nijboer en Caminada in 'De successiebelasting vanuit economisch perspectief, WFR 2008/1423, paragraaf 3.1.2.

¹² Zie ook het Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, blz. 53-54.

¹³ L. Kaplow, A note on subsidizing gifts, *Journal of Public Economics*, Volume 58, Issue 3, November 1995, Pages 469-477, §1.

ieder geval waar het auto's betreft, weet je namelijk niet in welke staat de auto zich bevindt. Autoverkopers kunnen daar hun voordeel mee doen. Door dit falen van informatie op de markt worden minder auto's tegen een duurdere prijs verkocht, waardoor het optimale punt niet wordt bereikt. Hieraan kan de overheid door middel van belastingen weinig doen. Logischer is in zo'n geval dat de overheid door middel van regelgeving bepaalt dat de kilometerstand of andere aspecten van de auto niet mogen worden vervalst. ANBI's hebben in beginsel geen informatievoordeel ten opzichte van donateurs, zij zijn immers afhankelijk van de sponsorgelden en giften van bedrijven en particulieren. ANBI's die niet genoeg informatie over zichzelf en hun werkwijze ter beschikking stellen, zullen onbetrouwbaar overkomen en donateurs verliezen.

Er is wel een andere vorm van informatiefalen dat relevant is voor ANBI's. Gegeven dat de overheid ANBI's op een bepaalde manier wil ondersteunen, zou dat dan door middel van directe subsidies of via belastinguitgaven moeten? De overheid kan de consumentenpreferenties met betrekking tot ANBI's niet achterhalen. Bij overheidssteun in de vorm van een belastinguitgave bepalen de consumenten aan welke ANBI's deze uitgave ten goede komt. Subsidies worden echter door de overheid vastgesteld. Een belastinguitgave zorgt dus voor een verminderd informatiefalen. Wel moet worden opgemerkt dat de hoogte van giften ook sterk afhangt van bijvoorbeeld inkomen en dat consumentenpreferenties dus niet perfect tot uiting komen in de hoogte van giften.

Informatiefalen is in dit kader dus niet direct een legitimatie voor overheidsingrijpen. Wel speelt het vraagstuk een rol bij de vormgeving van de faciliteiten, gegeven dat de overheid ANBI's fiscaal wil ondersteunen. Dit wordt in paragraaf 4.2 nader uitgewerkt.

2.3.5 Hoge werkloosheid en andere versturende factoren

Op het gebied van algemeen nut beogende instellingen is er geen aanleiding om over te gaan tot maatregelen om werkloosheid en andere versturende macro-economische factoren op te vangen. Stiglitz omschrijft deze categorie als hoge werkloosheid, inflatie en andere macro-economische verstoringen.¹⁴ Hooguit spelen bepaalde algemeen nut beogende instellingen een rol om de symptomen van bijvoorbeeld werkloosheid op te vangen. Zij bieden bijvoorbeeld vrijwilligersplekken, waar mensen die onlangs hun baan zijn verloren een zinvolle besteding van hun tijd kunnen vinden. Ook welzijn is gekarakteriseerd als algemeen nut, iets dat in tijden van recessie prangender is. Dit is echter symptoombestrijding dat slechts zijdelings te maken heeft met macro-economische verstoringen. Ik zie vanuit dit marktfalen dat ook geen legitimatie voor overheidsingrijpen.

2.3.6 Motieven buiten de welvaartseconomie

Er zijn ook andere dan economische omstandigheden die een rol spelen bij faciliteiten voor ANBI's. Los van de economische efficiency, is het belastingstelsel ook een afspiegeling van maatschappelijke voorkeuren. De overheid trekt zich steeds verder terug uit de goede doelsector, waardoor de rol van particulieren in

¹⁴ Stiglitz, 2000 Economics of the Public Sector, p. 85.

deze sector steeds belangrijker wordt.¹⁵ De overheid ondersteunt het doen van giften dan vanuit een paternalistische rol, omdat zij er belang aan hecht dat consumenten meer giften doen.¹⁶ De individualistische maatschappelijke welvaartsfunctie wordt dan vervangen door een andersoortige welvaartsfunctie, die niet op welfaristische motieven is gestoeld. Dit zorgt voor niet kwantificeerbare effecten, waarover vanuit de welvaartseconomie geen oordeel kan worden geveld.¹⁷ Het is dus een politieke keuze of er op basis van paternalistische motieven moet worden ingegrepen. Kavelaars voert aan dat dit bemoeizucht is van de overheid en dat dit geen goede grond vormt voor het subsidiëren van giften. De schenker zou vanuit zijn eigen motivatie giften moeten doen aan goede doelen, niet omdat de overheid dit fiscaal aantrekkelijk maakt. Hij geeft aan dat de overheid zelf subsidies zou moeten verstrekken als zij vindt dat het belangrijk is dat goede doelen ondersteund worden.¹⁸

2.4 Conclusie

Binnen de welvaartseconomie is de markt leidend. Er is voor de overheid enkel een rol weggelegd als er sprake is van marktfalen, op basis van herverdelingsmotieven of een behoefte aan stabilisatie. Het is een politieke keuze of en op welke manier inkomen en vermogen herverdeeld zouden moeten worden. Dit is dan ook een vraagstuk dat ik buiten beschouwing laat. Ook de stabilisatiefunctie van de overheid laat ik buiten beschouwing, omdat ANBI's geen of weinig invloed hebben op de conjunctuur, de inflatie of andere macro-economische aspecten van de economie. Bepaalde vormen van marktfalen zijn tenminste zijdelings relevant voor ANBI's. ANBI's spelen alleen een rol bij de voorziening van publieke goederen, maar produceren zelf geen publieke goederen. Overheidsingrijpen is op dit punt dan ook niet gerechtvaardigd. Er zijn wel aanwijzingen dat er externe effecten uitgaan van giften aan ANBI's. Het is echter onduidelijk of consumenten de positieve externe effecten van hun giften meewegen in de beslissing om te doneren. Er is dus geen overtuigend bewijs dat overheidsingrijpen gelegitimeerd is op grond van de welvaartseconomie. Wel spelen andere factoren een rol, zoals paternalisme.

¹⁵ S. van Eijck, Sloop niet de ziel uit de inkomstenbelasting: de giftenaftrek, WFR 2014/606.

¹⁶ Mirrlees Review, Tax by Design, 2010, Oxford University Press, p. 32.

¹⁷ B. Jacobs, Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland, 2010, p. 8. Dit essay is bijlage 6 van het Rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing: een visie op het belastingstelsel, 2010.

¹⁸ P. Kavelaars, Giftenaftrek kan worden afgeschaft, WFR 2014/607.

3. Een ANBI met haar fiscale voordelen onder huidig recht

3.1 Inleiding

Om een ANBI-beschikking te krijgen, moeten instellingen aan veel voorwaarden voldoen. Niet alleen administratieve voorwaarden, zoals het openbaar maken van bepaalde gegevens op hun website of het hebben van een beleidsplan, ook principiële voorwaarden zoals het dienen van het algemeen belang en het niet hebben van een winstoogmerk. Daar staan enkele fiscale voordelen tegenover. In paragraaf 3.2 onderzoek ik hoe de belangrijkste voorwaarde voor het verkrijgen van een ANBI-status is ingevuld: het algemeen nut beogen. Welke faciliteiten gelden voor een ANBI komen in paragraaf 3.3 aan de orde. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

3.2 Hoe is 'algemeen nut beogen' gedefinieerd?

De afkorting ANBI staat voor 'algemeen nut beogende instelling'. Hoe wordt nu het 'algemeen nut beogen' ingevuld? Vanaf 1 januari 2012 is de definitie van een ANBI opgenomen in artikel 5b AWR. Ook de uitvoeringsregeling is verplaatst naar de AWR. In lid 3 van artikel 5b AWR staat een opsomming van wat als algemeen nut wordt beschouwd:

- welzijn;
- 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;
- de bevordering van de democratische rechtsorde;
- een combinatie van de bovengenoemde doelen, alsmede
- het financieel of op andere wijze ondersteunen van een algemeen nut beogende instelling.

Hiermee is de kous echter niet af. Met de opname van de definitie in de AWR is volgens de wetgever geen inhoudelijk verschil beoogd te bewerkstelligen met het daarvoor geldende recht.¹⁹ Hemels constateert dat na invoering van de Geefwet de Hoge Raad dezelfde toetsingscriteria gebruikt als voor de invoering daarvan.²⁰ Voor de inhoud van het begrip algemeen nut is de jurisprudentie van vóór 2012 dus nog steeds geldig. Uit artikel 5b, lid 1, sub a onder 1, AWR volgt dat de instelling het

¹⁹ MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3, p.7, V-N 2011/45.7.

²⁰ S.J.C. Hemels, De ANBI-tweetrapstoets van de Geefwet – trendbreuk of trendvolgend?, FTV 2012/08, §7.

algemene nut uitsluitend of nagenoeg uitsluitend moet beogen, oftewel voor minstens 90% moet beogen.

Van Dijck en Van Vijfeijken komen tot de volgende toets:

- 1) Is er algemeen nut?
- 2) Is er voldoende algemeen nut?²¹

De eerste vraag heeft een kwalitatieve insteek en de tweede vraag een kwantitatieve. Het begrip 'algemeen nut' uit de eerste vraag licht ik eerst toe. De tweede vraag behelst het 90%-criterium dat daarna behandeld wordt.

Hoewel de term 'algemeen nut' voorkomt in de beschrijving van ANBI's, wordt ook vaak gesproken over het 'algemeen belang'.²² Wat is nu dat algemene belang? In HR 24 maart 1926, PW 12 145 oordeelt de Hoge Raad dat elk maatschappelijk belang een beperkt belang is. Elk belang kan namelijk wordt geplaatst tegenover een ander algemeen belang. Daarnaast zal een belang (bijna) nooit nuttig zijn voor elk individu in de samenleving. Het algemene belang wordt in dit arrest tegenover het particulier belang geplaatst. De Hoge Raad overweegt dat in de term 'algemeen maatschappelijk belang' (···) een pleonasme ligt en die woorden gebezigd zijn om de tegenstelling uit te drukken met wat slechts een particulier belang is'. Hier wordt maatschappelijk belang tegenover particulier belang geplaatst.

Waar ligt de grens tussen een beperkt belang en een particulier belang? Het particuliere belang kan zien op het eigen particulier belang of iemands anders particulier belang. Om het verschil tussen een particulier en een beperkt belang te bepalen heeft Hemels op basis van jurisprudentie een tweetrapstoets geïdentificeerd. Indien beide vragen bevestigend worden beantwoord, is er sprake van een beperkt (algemeen) belang en niet van een particulier belang. De tweetrapstoets is als volgt:

- 1) Is het nagestreefde doel en zijn de feitelijke activiteiten een algemeen belang?
- 2) Zo ja, zijn de activiteiten niet gericht op een (feitelijk) besloten groep?²³

Voor het antwoord op de eerste vraag kan de opsomming van artikel 5b, lid 3, AWR worden geraadpleegd: valt het belang dat de instelling nastreeft binnen een van de categorieën? Deze categorieën kunnen ruim worden uitgelegd.²⁴ Om het doel van de instelling te bepalen zijn zowel de statuten als de feitelijke werkzaamheden van belang, zoals ook is neergelegd in artikel 1a, lid 1, sub a, Uitvoeringsregeling AWR. In de statuten moet een doel zijn opgenomen dat een algemeen belang inhoudt. De feitelijke werkzaamheden van de instelling moeten hierop aansluiten.²⁵ Na invoering van de Geefwet is er voor ANBI's meer ruimte om commerciële activiteiten te ontplooiën. Uit de parlementaire behandeling blijkt dat het 90%-

²¹ J.E.A.M. van Dijck en I.F.J.A. van Vijfeijken, *Instellingen van algemeen nut*, FED Fiscale Brochures, Deventer: Kluwer 2005, blz. 13.

²² Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, blz. 19.

²³ S.J.C. Hemels, *Beperkt belang versus particulier belang: een tweetrapstoets voor ANBI's*, FTV 2011/03, p. 3-4.

²⁴ Nnavv, *Kamerstukken II 2011/12*, 33 006, nr. 6, p. 18, V-N 2011/54.8.

²⁵ HR 31 oktober 1979, BNB 1979/314.

criterium niet op basis van inkomen, maar juist op basis van uitgaven getoetst moet worden.²⁶ Het is dus niet van belang welk gedeelte van het inkomen van een instelling van commerciële activiteiten afkomstig is, maar juist dat de inkomsten van de instellingen voor minstens 90% aan het algemene belang worden besteed.

Dan de tweede vraag uit de tweetrapstoets; is er geen sprake van een besloten doelgroep? In het geval de eigen familie wordt bevoordeeld, is sprake van een particulier belang. Dit komt bijvoorbeeld naar voren in HR 29 oktober 1986, BNB 1987/30. In deze casus was een instelling in het leven geroepen om uitkeringen te doen aan familieleden van de oprichter. Ook is geen sprake van een algemeen belang in HR 17 december 1980, BNB 1981/28, waarin ter discussie staat of een voetbalvereniging als ANBI aangemerkt kan worden. De Hoge Raad overweegt 'dat de vereniging primair ten doel heeft de bevordering van de sportbeoefening door haar leden, welke werkzaamheid op zich zelf niet rechtstreeks het algemeen belang raakt' en 'dat van de werkzaamheid van de vereniging ten behoeve van haar leden zijdelings een gunstige werking ten algemene nutte uitgaat', maar dat dit nog niet maakt dat de vereniging als zodanig het algemene nut beoogt.²⁷ Dit betekent niet dat verenigingen nooit als ANBI aangemerkt kunnen worden, zij moeten echter primair een meer algemeen belang behartigen dan enkel het belang van de leden om sport te beoefenen. Koele is van mening dat het bestaan van ledenbelangen bij een vereniging niet de aanwezigheid van het beogen van een algemeen belang in de weg hoeft te staan.²⁸ Stevens en De Wijkerslooth-Lhoest betogen dat dit niet zo zou hoeven zijn, zij zien aanleiding om het begrip 'algemeen belang' te verruimen, zodat meer verenigingen als ANBI aangemerkt kunnen worden.²⁹ Ook Hemels pleit ervoor dat de rechtsvorm vereniging niet aan de kwalificatie als ANBI in de weg hoeft te staan; zij stelt dat wanneer het lidmaatschap van een vereniging in beginsel openstaat aan eenieder, dit niet tot een negatieve beantwoording van de tweede vraag van de door haar geformuleerde tweetrapstoets hoeft te leiden.³⁰

Als een instelling primair haar eigen doel nastreeft, is ook sprake van een particulier en niet van een algemeen belang. Dit blijkt uit HR 12 mei 2006, BNB 2006/267, waarin de Hoge Raad overweegt 'dat de werkzaamheden van belanghebbende rechtstreeks gericht zijn op het dienen van het particuliere belang van de club zelf. Daaraan doet niet af de omstandigheid dat deze werkzaamheden mede tot effect hebben dat een groot deel van de Nederlandse bevolking plezier, ontspanning en vrijetijdsbesteding vindt in het kijken naar en volgen van de verrichtingen van belanghebbende en andere professionele voetbalclubs.' Hiermee wordt bedoeld dat de sportclub primair gericht is op het zo goed mogelijk presteren

²⁶ Nnavv, Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6, p. 9 en 10, V-N 2011/54.8.

²⁷ Vergelijkbaar is ook het Minerva-arrest HR 12 oktober 1960, BNB 1960/196.

²⁸ I.A. Koele, De kwaliteiten van algemeen nut beogende instellingen: het beogen gewogen, WFR 2010/1264, §2.

²⁹ S.A. Stevens en S.A.M. de Wijkersloot-Lhoest, Fiscale normen voor algemeen nut beogende instellingen, WFR 2006/113, §2.

³⁰ S.J.C. Hemels, Beperkt belang versus particulier belang: een tweetrapstoets voor ANBI's, FTV 2011/03, §7.

in de voetbalcompetitie. Van Vijfeijken bepleit onder andere in haar noot onder dit arrest dat deze argumentatie onzuiver is.³¹ Volgens Van Vijfeijken gaat de Hoge Raad voorbij aan het statutaire doel van de voetbalclub in kwestie, namelijk het bevordering van sportbeoefening. Zij vraagt zich af wat het wezenlijke verschil is tussen een ziekenhuis en een voetbalclub. Beide streven hun eigen doel na, respectievelijk het verzorgen van zieken en het bevorderen van sportbeoefening (zoals blijkt uit de statuten van de voetbalclub). In beide gevallen zullen de betrokken partijen in het eigen belang werken, de artsen en spelers voor hun salaris, de zieken voor hun genezing en de supporters voor hun plezier. In beide gevallen is sprake van een beperkte, maar niet besloten kring van individuen die nut hebben van de instelling. In beginsel zouden beide instellingen in aanmerking komen voor een ANBI-status op grond van de tweetrapstoets zoals geformuleerd door Hemels. Wat de tweede vraag betreft is immers sprake van een niet-besloten doelgroep. Van Vijfeijken constateert dat het aan de wetgever is om het begrip 'algemeen belang' meer invulling te geven, omdat de criteria die uit de jurisprudentie volgen slecht hanteerbaar zijn.³² Hiertoe draagt zij onder andere aan dat elke ANBI uiteindelijk de eigen doelstelling nastreeft, ook bijvoorbeeld Greenpeace. Het criterium dat een ANBI niet alleen de eigen doelstelling na mag streven, verheldert dus de term 'algemeen belang' niet.

3.3 Wat zijn de fiscale faciliteiten voor ANBI's?

De belangrijkste fiscale maatregelen met betrekking tot ANBI's zijn terug te vinden in de SW 1956 en de IB 2001. Hieronder het overzicht van fiscale maatregelen met betrekking tot ANBI's dat de Staatssecretaris heeft gegeven bij de behandeling van de Geefwet in 2011:³³

- Giftenaftrek voor niet periodieke giften aan ANBI's voor zover meer dan 1% van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek en minder dan 10% van dat inkomen Wet IB 2001.
- Onbeperkte giftenaftrek voor periodieke giften.
- Verhoging met 25% (maar ten hoogste met € 1250) van de bij de giftenaftrek in aanmerking te nemen giften aan als culturele instelling aangemerkte ANBI's. Het voor eenmalige giften geldende plafond (zie hiervoor) wordt verhoogd met het extra bedrag dat door toepassing van deze multiplier ter zake van eenmalige giften aan dergelijke instellingen in aanmerking wordt genomen.
- Vrijstelling erfbelasting voor verkrijging door ANBI krachtens erfrecht SW 1956.
- Vrijstelling schenkbelasting voor schenkingen aan een ANBI.
- Vrijstelling schenkbelasting voor schenkingen door een ANBI.
- Vrijstelling voor winsten tot € 15.000 (voor alle stichtingen en verenigingen, dus ook voor ANBI's) Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

³¹ Zie ook I.F.J.A. van Vijfeijken, Instellingen van algemeen nut, WFR 2009/856.

³² I.F.J.A. van Vijfeijken, Instellingen van algemeen nut, WFR 2009/856, §2.1.

³³ Nnavv, Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6, p. 6, V-N 2011/54.8.

- ANBI's die hoofdzakelijk met vrijwilligers werken mogen voor die vrijwilligers een fictieve beloning (niveau minimumloon) aftrekken van de winst, indien voldaan wordt aan de overige voorwaarden.
- Giftenaftrek voor schenkingen aan ANBI's tot ten hoogste 50% van de winst met een maximum van € 100.000.
- Verhoging met 50% (maar ten hoogste met € 2500) van de bij de giftenaftrek in aanmerking te nemen giften aan als culturele instelling aangemerkte ANBI's.
- Optionele integrale belastingplicht voor ANBI's die als culturele instelling zijn aangemerkt.
- ANBI's die als culturele instelling zijn aangemerkt mogen een bestedingsreserve vormen ten laste van de winst (besteding binnen vijf jaar)
- Fondswerversaftrek, indien voldaan wordt aan de voorwaarden.
- Teruggaaf van 50% van de in rekening gebrachte energiebelasting, mits de ANBI's niet werkzaam zijn op het gebied van sport, gezondheidszorg of onderwijs, geen publiekrechtelijke lichamen zijn en de werkzaamheden (nagenoeg) geheel worden verricht door vrijwilligers.

Uit deze opsomming blijken de belangrijkste fiscale maatregelen met betrekking tot ANBI's: de vrijstelling binnen de SW 1956 voor erf- en schenkbelasting, de giftenaftrek binnen de IB/VPB, daarin begrepen de multiplier voor culturele ANBI's, de vrijwilligersaftrek, de bestedingsreserve die culturele ANBI's aan mogen houden, de fondswerversaftrek en de teruggaaf van 50% van energiebelasting.

3.4 Conclusie

Het begrip 'algemeen nut' moet worden afgezet tegen het particuliere belang. Een algemeen belang is in de regel een beperkt belang. Als sprake is van behartiging van het eigen belang, dat van een besloten doelgroep of primair het nastreven van het eigen doel is geen sprake van een algemeen belang. Over de inhoud van dit begrip bestaat geen eenduidige consensus. Sinds de invoering van het begrip 'algemeen belang' in de Nederlandse belastingwetgeving in 1917 is het een smaakmakend onderwerp, dat in de loop van de jaren aan verandering onderhevig is geweest. Nog steeds worden regelmatig arresten gewezen waarin de Hoge Raad een oordeel velt of een bepaalde instelling zich nu wel of niet op het algemeen belang richt. In de literatuur komt de vraag naar voren of de wetgever zich niet meer met de invulling van het begrip zou moeten bemoeien, ook gezien de democratische legitimatie van deze principiële keuze. De invulling van het begrip ligt nu primair bij de rechter, maar de rechtsprekende macht is niet democratisch gekozen. Hierover is het laatste artikel nog niet verschenen.

4 Vrijstellingen erf- en schenkbelasting SW 1956

4.1 Inleiding

Binnen de SW 1956 zijn twee belangrijke vrijstellingen voor ANBI's opgenomen. Verkrijgingen door ANBI's zijn namelijk geheel vrijgesteld van schenk- en erfbelasting. Dit hoofdstuk beslaat de volgende deelvragen:

- Is overheidsingrijpen door middel van een vrijstelling binnen de SW 1956 gelegitimeerd binnen de welvaartseconomie?
- Wat is de doelstelling van de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956?
- In hoeverre bevorderen de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956 de doelstelling?
- Voldoen de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956 aan het draagkrachtprincipe?
- Kan de doelstelling van de vrijstellingen voor ANBI's van schenk- en erfbelasting worden bereikt tegen lagere lasten?

Tot slot doe ik enkele aanbevelingen op basis van de gevonden resultaten.

4.2 Is overheidsingrijpen door middel van een vrijstelling binnen de SW 1956 legitiem?

In deze paragraaf onderzoek ik of de vrijstellingen binnen de SW 1956 die gelden voor schenkingen en erfenissen waarvan een ANBI de verkrijger is gelegitimeerd zijn binnen de welvaartseconomie. Ik zal hierbij het vraagstuk of ingrijpen door middel van een directe subsidie efficiënter is slechts kort aanstippen, omdat ik mijn onderzoek richt op overheidsingrijpen via de belastingwetgeving.

Binnen de SW 1956 zijn vanaf 2006 vrijstellingen voor verkrijgingen door ANBI's opgenomen voor zowel de erf- als de schenkbelasting in respectievelijk artikel 32, lid 1, sub 3, SW 1956 en artikel 33, sub 4, SW 1956. Het normale tarief voor verkrijgingen van derden is 30% of 40%, voor zover deze verkrijging het bedrag van € 2.092 overstijgt. Ook schenkingen gedaan door ANBI's zijn vrijgesteld van schenkbelasting (artikel 33, sub 10, SW 1956). Dit laat ik buiten beschouwing, omdat deze vrijstelling niet ten goede komt aan de ANBI die schenkt. De belastingplichtige voor de erf- en schenkbelasting is namelijk de verkrijger. Ik zal mij richten op de vrijstelling voor schenkingen en nalatenschappen waarvan een ANBI de verkrijger is. Deze vrijstellingen komen ten goede aan de belastingpositie van de ANBI zelf. Dit in tegenstelling tot de giftenaftrek, waarbij het belastingvoordeel bij de gever ligt.

Jacobs komt in zijn essay 'Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland' tot de conclusie dat er meer opbrengsten uit erfenissen zouden moeten worden gehaald. Hij geeft aan dat de verlaging van tarieven en verruiming van vrijstellingen, waaronder de vrijstellingen voor schenkingen en erfenissen waarvan een ANBI de verkrijger is, 'geen stap in de goede

richting geweest' is.³⁴ Belasting op erfenissen is immers een minder versturende belasting dan bijvoorbeeld belasting op arbeid. Het invoeren van een erfbelasting heeft namelijk geen effect op het aantal mensen dat zal komen te overlijden, terwijl een heffing op arbeid wel een effect heeft op de hoeveelheid arbeid die mensen willen verrichten. Wel kan een erfbelasting tot gevolg hebben dat de omvang van nalatenschap wordt verkleind, omdat mensen besluiten meer te gaan consumeren.³⁵

Een bepaald gedeelte van de erfenissen valt onder de categorie 'onbedoelde nalatenschappen': nalatenschappen die niet gepland waren. Iemand overlijdt bijvoorbeeld plotseling en had eigenlijk de intentie om het volledig gespaarde vermogen nog tijdens het leven te benutten. Het heffen van belasting op onbedoelde nalatenschappen heeft geen invloed op het gedrag van de erflater. In deze situatie zou dan ook een belastingpercentage van 100% geheven kunnen worden, zonder dat sprake is van een efficiëntieverlies.³⁶ Erfenissen en schenkingen aan ANBI's zijn echter nooit onbedoeld. Om een erfenis na te laten aan een ANBI moet dit zijn opgenomen in een testament. Ook een schenking aan een ANBI is een bewuste rechtshandeling. De belastingheffing zou in deze situatie wel betrokken kunnen worden bij de beslissing om na te laten of te schenken aan een ANBI. Belastingheffing op deze erfenissen zal dus wel gedragsgevolgen kunnen hebben. Er is geen empirisch (Nederlands) onderzoek gedaan naar de vraag of en in hoeverre rekening wordt gehouden met erf- en schenkbelasting bij het bepalen of een individu een erfenis nalaat of een schenking doet aan een ANBI.

Erfenissen en schenkingen op altruïstische gronden kunnen twee positieve effecten hebben. Ten eerste heeft een nalatenschap of schenking een nutsverhoging van de ontvanger tot gevolg, los van de eventuele 'joy of giving' die de erflater of schenker voelt.³⁷ Daarnaast is er het positieve effect op de ANBI waaraan geschonken wordt. Van Gilst etc. geven aan dat verkrijgingen door goede doelen geen negatieve gedragseffecten zullen hebben.³⁸ Hiermee wordt bedoeld dat de ANBI niet zal besluiten minder te gaan werken door de toename van het vermogen. In de praktijk is het natuurlijk wel mogelijk dat ANBI's met veel geld in kas dit zouden kunnen verkwisten of minder noodzaak voelen om te dingen naar de gunst van donateurs voor hun donaties. Dit kan echter imagoschade tot gevolg hebben, zoals Greenpeace onlangs overkwam toen bekend werd dat een manager die in

³⁴ B. Jacobs, Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland, 2010, p. 36. Dit essay is bijlage 6 van het Rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing: een visie op het belastingstelsel, 2010.

³⁵ P.T. de Beer, De belaste dood: belastingheffing op erfenissen. in: Belasting met Beleid, SDU Den Haag 2007, blz. 293.

³⁶ B. Jacobs, Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland, 2010, p. 36 alsook J. van Gilst, H. Nijboer en C. Caminada, De successiebelasting vanuit economisch perspectief, WFR 2008/1423, §3.1.1.

³⁷ W.G. Gale en J.B. Slemrod, Death watch for the estate tax?, Journal of Economic Perspectives 2001, p. 205.

³⁸ J.J. van Gilst, H. Nijboer en C.L.J. Caminada, De successiebelasting vanuit economisch perspectief, WFR 2008/1423, §3.1.2.

Luxemburg woonde het vliegtuig naar zijn kantoor in Amsterdam nam.³⁹ In theorie is er voor ANBI's dus geen stimulans om minder productief te worden door een stijging van het vermogen.

Als de overheid besluit in te grijpen heeft zij de keuze tussen directe subsidies en belastinguitgaven. Ik ga daar maar beperkt op in. Een belangrijke tekortkoming van effectief overheidsingrijpen is het gebrek aan informatie met betrekking tot consumentenpreferenties. De overheid kan zelf niet inschatten hoeveel nut individuen aan een bepaalde ANBI ontlene. Op dat punt hebben belastinguitgaven een voordeel boven directe subsidies. Directe subsidies worden immers uitgevaardigd door de verschillende overheden of semi-publieke instanties, zoals gemeentes of de Raad van Cultuur. De omvang van een belastinguitgave wordt echter bepaald door de schenkers en nalaters. Individuele bepalingen zelf hoeveel geld zij bereid zijn te steken in welke ANBI. Het informatietekort van de overheid wordt hiermee voor een gedeelte opgeheven. De redenering gaat overigens ook op voor de giftenaftrek. Dit tonen van preferenties door middel van nalatenschappen en schenkingen gebeurt echter niet optimaal. Wellicht waardeert individu A het Rode Kruis in hoge mate, maar heeft dit individu niet genoeg vermogen om deze waardering ook om te zetten in een waardering als schenking. Waar consumenten middelen tekort komen om hun waardering te uiten in de vorm van een geldelijke schenking, blijven hun echte preferenties verborgen.

Belastinguitgaven hebben op het gebied van competitie een ander effect dan subsidies. Subsidies worden namelijk toegekend op basis van verschillende door de overheid bepaalde criteria. Als een subsidie eenmaal is toegekend, hoeft de ANBI pas bij de volgende evaluatie van de subsidie weer aan te tonen nog steeds aan deze criteria te voldoen. ANBI's moeten echter voortdurend wedijveren voor schenkingen en nalatenschappen van particulieren.⁴⁰ Dit zorgt voor competitie tussen ANBI's om de gunst van particulieren en (perfecte) competitie is een van de voorwaarden voor het eerste en tweede fundamentele welvaartstheorema. Deze concurrentie zorgt er bijvoorbeeld voor dat ANBI's een prikkel hebben om meer openheid te geven over hun werkzaamheden, omdat (potentiële) donateurs dit op prijs stellen.

Het is onzeker in hoeverre de vrijstelling tot gevolg heeft dat de omvang van erfenissen en schenkingen aan ANBI's stijgen. Wellicht stijgt de omvang niet zodanig dat dit opweegt tegen de totale belastinguitgave van de overheid. Een directe subsidie vanuit de overheid zou in dit geval resulteren in hogere verkrijgingen door ANBI's.

Er kan niet meer zekerheid worden gesteld dat overheidsingrijpen door middel van een vrijstelling van erf- en schenkrecht legitiem is. Wel zijn er aanwijzingen dat er positieve effecten uitgaan van erfenissen en schenkingen aan ANBI's. Dit zou dan een legitimatie zijn voor overheidsingrijpen. Ik heb ook enkele vormgevingsaspecten onderzocht. De vrijstelling voor verkrijgingen door ANBI's

³⁹

<http://www.volkskrant.nl/vk/nl/2686/Binnenland/article/detail/3677860/2014/06/24/Directeur-Greenpeace-nam-vliegtuig-naar-zijn-werk.dhtml>.

⁴⁰ S.J.C. Hemels, Door de muze omhelsd, Nijmegen, 2005, p. 434.

heeft enkele gunstige effecten, zoals het verkleinen van het informatietekort van de overheid en het bevorderen van competitie in de ANBI-sector.

4.3 Wat is de doelstelling van de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956?

De doelstelling is opgenomen in bijlage 4, de toelichting op belastinguitgaven, van de Miljoenennota 2014⁴¹: het bevorderen van schenken en nalaten aan algemeen nut beogende instellingen. Uit de verhandelingen betreffende de wijzigingen van de Successiewet in de vergaderjaren 1915/1916, 1924/1925 en 1955/1956 komt naar voren dat het primaire doel van deze faciliteit in de SW 1956 het verlichten is van de fiscale last op de instellingen die wij tegenwoordig onder de noemer algemeen nut beogende instellingen scharen.⁴²

4.4 In hoeverre bevorderen de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956 de doelstelling van deze faciliteiten?

De doelstelling van de vrijstellingen voor schenk- en erfbelasting binnen de SW 1956 is het bevorderen van het schenken en nalaten aan algemeen nut beogende instellingen. Precieze gegevens met betrekking tot het slagen van deze doelstelling zijn niet beschikbaar. Ook is er nog geen evaluatie van deze faciliteit door het ministerie.⁴³ Wel blijkt vanuit de welvaartseconomische analyse in paragraaf 3.2.1 dat de vrijstelling in theorie leidt tot verhoogde schenkingen en nalaten aan ANBI's. De prijs van schenkingen en nalatenschappen boven €2092 is door de belasting 30%-40% hoger dan zonder schenk- of erfbelasting. Nu er een algehele vrijstelling geldt, wordt teruggekeerd naar de situatie zonder belastingheffing. Wanneer prijzen dalen, is de verwachting dat de afname zal toenemen. Een hoger bedrag aan schenkingen en nalatenschappen zou dan ook te verwachten zijn vanaf het jaar 2006, omdat toen de volledige vrijstelling in werking is getreden. Toch is het lastig hieraan conclusies te verbinden, omdat andere (economische) factoren ook een rol kunnen spelen, bijvoorbeeld de conjunctuur.

Wat in ieder geval volgt uit de systematiek van de vrijstelling is dat een bruto schenking of nalatenschap ook het netto bedrag voor de ontvanger is. De bruto verkrijging is het bedrag dat door de schenker/erflater wordt geschonken/nagelaten en het netto bedrag is de verkrijging die de ANBI, na aftrek van belasting, daadwerkelijk ontvangt. Over het bruto bedrag van de verkrijging zou, als er geen vrijstelling was voor verkrijgingen door ANBI's, door de ANBI tussen de 30% en 40% erf- of schenkbelasting moeten worden betaald. In het geval deze

⁴¹ De Miljoenennota en de (internet)bijlagen zijn te raadplegen via <http://rijksbegroting.minfin.nl/>. De doelstelling van de vrijstelling in de SW 1956 is te vinden onder 'Overige regelingen'.

⁴² Kamerstukken II, 1915-1916, 210, nr. 2, p. 6, §44 en §45, Kamerstukken II, 1915-1916, 210, nr. 6, p. 10, §47, Kamerstukken II, 1916-1917, 324, nr. 2, p. 7, §45, Kamerstukken II, 1924-1925, 304, nr. 5, p.12, §2 en Kamerstukken II, 1955-1956, 915, nr. 18, onder toelichting.

⁴³ De toenmalige minister van Financiën J. de Jager heeft wel toegezegd dat na enkele jaren zo'n evaluatie plaats zal vinden. Handelingen I, 2009-2010, nr. 13, p. 456.

vrijstellingen de bruto verkrijgingen niet zouden verhogen, hebben deze vrijstellingen in ieder geval een verhoging van 30% of 40% van de netto verkrijgingen tot gevolg in vergelijking met de situatie zonder vrijstelling. Dit past binnen de doelstelling van de faciliteiten. Zowel het initiële doel van deze vrijstelling, het verminderen van de fiscale druk op ANBI's, als het tegenwoordige doel, het verhogen van schenkingen en nalaten, zien immers op het verruimen van de bestedingsruimte van ANBI's. In deze zin is de verschuiving naar het bevorderen van bijdragen van particulieren slechts een accentverschuiving.⁴⁴ De aanname hierbij is wel dat erflaters en schenkers de omvang van hun gift niet naar beneden bijstellen door de vrijstelling en zo zelf van het belastingvoordeel profiteren.

Bronnen van de bijdragen aan goede doelen in 2011

	<i>In miljoenen euro's</i>	<i>In procenten</i>
Huishoudens (geld en goederen)	1.829	43
Nalatenschappen	256	6
Fondsen: Geldwervende fondsen Vermogensfondsen	55 239	16
Bedrijven (giften en sponsoring)	1.378	32
Kansspelen	498	12
Totaal	4.255	100

Bron: Samenvatting Geven in Nederland 2013 van de werkgroep Filantropische Studies van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

Belastinguitgaven ANBI-faciliteiten SW 1956

In miljoenen euro's	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>
Faciliteiten SW 1956 algemeen nut beogende instellingen	139	158	206	290	290	290
	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>
	185	189	192	195	199	203

Bron: Miljoenennota's en hoofdstuk 5.3 van respectievelijke jaren.

Uit deze tabel volgt dat ongeveer 6% van de ontvangsten van goede doelen bestaat uit nalatenschappen, terwijl dit blijkt uit het bijschrift bij de tabel in de Samenvatting Geven in Nederland 2013 een erg conservatieve schatting is. Het belang van nalatenschappen is dus, evenals het belang van giften, groot.

Interessant is de tabel met daarin de (geraamde) belastinguitgaven per jaar zoals deze zijn opgenomen in de Miljoenennota. Op 1 januari 2006 is de volledige vrijstelling van schenkingen en nalatenschappen aan ANBI's geïntroduceerd, een ontwikkeling die zich lijkt te uiten in verhoogde belastinguitgaven voor deze faciliteit. In de jaren daarop blijft de belastinguitgave ongeveer gelijk, tot 2010, als de omvang ineens sterk afneemt. Dit kan te maken hebben met de introductie van het 90%-criterium, waardoor minder goede doelen aanspraak kunnen maken op een ANBI-status. Ook de economische crisis zou hierin een rol kunnen spelen.

⁴⁴ S.J.C. Hemels, Gelijke definitie algemeen nut, verschillend doel, WFR 2006/135, §3.

Er zijn aanwijzingen dat de vrijstelling bijdraagt aan de doelstelling, zoals de toename van de omvang van de belastinguitgave na 2006. Ook verhoogt de vrijstelling de netto verkrijgingen van ANBI's. Meer onderzoek is nodig om een conclusie te kunnen trekken in hoeverre de faciliteiten bijdragen aan het bevorderen van verkrijgingen door ANBI's.

4.5 Voldoen de faciliteiten met betrekking tot ANBI's binnen de SW 1956 aan het draagkrachtbeginsel?

Het draagkrachtbeginsel speelt een belangrijke rol in de schenk- en erfbelasting.⁴⁵ Verkrijgingen verhogen de draagkracht van de verkrijger en zijn daarmee naast de maatstaf van draagkracht ook de maatstaf van heffing. De vrijstellingen voor verkrijgingen door ANBI's lijken een inbreuk te vormen op het draagkrachtbeginsel, omdat de draagkrachtvermeerdering van ANBI's onbelast blijft. Naar mijn weten is er evenwel geen onderzoek gedaan naar de vraag of het de bedoeling is dat een instelling zoals een ANBI naar draagkracht moet worden belast. In ieder geval heeft de wetgever ervoor gekozen verkrijgingen door ANBI's vrij te stellen van schenk- en erfbelasting. Dit lijkt vooral een politieke keuze te zijn. Ik kan daarom geen uitspraak doen of het in strijd is met het draagkrachtbeginsel dat ANBI's als verkrijger geen schenk- en erfbelasting hoeven te betalen.

4.6 Kan het effect van de vrijstellingen voor ANBI's van schenk- en erfbelasting worden bereikt tegen lagere lasten?

Is het gegeven de doelstelling van de vrijstellingen voor ANBI's van de erf- en schenkbelasting mogelijk om tot hetzelfde resultaat te komen met lagere kosten? Kavelaars bepleit een algehele vrijstelling tot een bepaald bedrag voor erfenissen en schenkingen, ongeacht de ontvanger.⁴⁶ Op deze manier zouden de uitvoeringslasten erg verminderen, omdat niet langer een ANBI-register hoeft worden bijgehouden. De vraag is echter of en in welke mate de omvang van erfenissen en schenkingen aan ANBI's dan af zal nemen.

Gegeven dat een ANBI-register wordt bijgehouden, met de bijbehorende uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, zouden er dan alternatieve fiscale maatregelen binnen de SW 1956 kunnen worden geïmplementeerd die de verkrijgingen door ANBI's zouden kunnen doen toenemen? De reikwijdte van de SW 1956 ziet enkel op erfenissen en schenkingen. Ik zie geen alternatieve faciliteiten binnen de SW 1956 die het nalaten of schenken aan ANBI's zouden kunnen doen bevorderen.

Wel zou de huidige regeling op enkele punten kunnen worden aangepast. Het invoeren van een drempelbedrag zou de uitvoeringskosten kunnen verlagen, omdat dan minder verkrijgingen onder de vrijstelling zullen vallen. Dit beïnvloedt echter ook de effectiviteit van de regeling, waardoor de omvang van verkrijgingen door ANBI's zou kunnen afnemen. Daar staat tegenover dat het huidige stelsel met een volledige vrijstelling voor verkrijgingen door ANBI's, gegeven dat er een ANBI-register wordt bijgehouden, betrekkelijk lage uitvoeringskosten kent. Schenkingen

⁴⁵ Kamerstukken II, 31 930, nr. 3, p. 2.

⁴⁶ P. Kavelaars, Giftenaftrek kan worden afgeschaft, WFR 2014/607

en erfenissen vallen toch al onder de reikwijdte van de Successiewet. In het geval een verkrijging door een ander dan een ANBI plaatsvindt, zou deze in de belastingheffing zijn betrokken. Een verkrijging door een ANBI heeft enkel als extra last dat moet worden opgezocht of de ontvanger als ANBI is aangemerkt. Dit is eenvoudig op te zoeken in het ANBI-register.

Doelmatigheid is dan ook niet direct een aanleiding om voor aanpassing van de huidige faciliteiten te pleiten, gegeven dat er een ANBI-register wordt bijgehouden. Als de SW 1956 de enige wet zou zijn waarvoor dit register bestaat, zou het wellicht effectiever zijn om de vrijstelling voor alle verkrijgingen te verhogen en de specifieke vrijstellingen voor verkrijgingen door ANBI's op te heffen.

4.7 Aanbevelingen

Er is geen doorslaggevende welvaartseconomische reden voor handhaving van de vrijstellingen voor erf- en schenkbelasting voor verkrijgingen door ANBI's. Er zijn wel aanwijzingen dat van verkrijgingen door ANBI's positieve externe effecten uitgaan. Toch pleit ik voor het handhaven van de regeling in huidige vorm. Het kenmerkende verschil met de giftenaftrek is dat de vrijstelling voor verkrijgingen door ANBI's direct ten goede komt aan de ANBI's zelf. Voorwaarde voor dit standpunt is wel dat er al sprake moet zijn van een ANBI-register en handhaving daarvan. Wanneer deze uitvoeringslasten slechts worden gemaakt voor de faciliteiten binnen de SW 1956 zou een algehele (verhoging van) vrijstelling voor verkrijgingen in de plaats van een specifieke algehele vrijstelling voor verkrijgingen door ANBI's wellicht doelmatiger zijn. Meer onderzoek is nodig naar het effect van de vrijstelling op het geefgedrag van erflaters en schenkers om hierin een afweging te kunnen maken.

4.8 Conclusie

Er is betrekkelijk weinig literatuur met betrekking tot de legitimatie en doeltreffendheid van de vrijstellingen van verkrijgingen door ANBI's in de SW 1956. De vrijstelling vormt een inbreuk op de belastingheffing op erfenissen en schenkingen, terwijl deze belastingen juist goed te beargumenteren zijn vanuit een welvaartseconomisch kader. Desalniettemin wordt er in de literatuur ook wel voor deze vrijstellingen gepleit, omdat zij de welvaart zouden kunnen verhogen, als er positieve externe effecten van verkrijgingen door ANBI's uitgaan. Een verschil met de giftenaftrek is dat de vrijstelling binnen de SW 1956 de ANBI's zelf direct ten goede komt, dit verhoogt de doeltreffendheid van de faciliteit. Met betrekking tot het draagkrachtbeginsel kan ik geen uitspraak doen of de vrijstelling hierop een inbreuk vormt. De vrijstelling van erf- en schenkbelasting is een betrekkelijk eenvoudige faciliteit, wat de doelmatigheid ten goede komt.

5 Giftenaftrek

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de giftenaftrek centraal. Ik beantwoord de volgende deelvragen:

- Is overheidsingrijpen door middel van giftenaftrek gelegitimeerd binnen de welvaartseconomie?
- Wat is de doelstelling van de giftenaftrek?
- In hoeverre bevordert de giftenaftrek de geformuleerde doelstelling?
- Voldoet de giftenaftrek aan het draagkrachtbeginsel?
- Kan het effect van de giftenaftrek worden bereikt tegen lagere uitvoeringskosten?

De aanpak is vergelijkbaar met die in hoofdstuk 4. Ik zal de multiplier voor culturele instellingen buiten beschouwing laten. De multiplier is een tijdelijke maatregel, die in principe vanaf 2018 vervalt.⁴⁷

5.2 Is overheidsingrijpen door middel van giftenaftrek binnen de welvaartseconomie legitiem?

In hoofdstuk 2 zijn de voorwaarden behandeld waaronder overheidsingrijpen gelegitimeerd kan zijn. In deze paragraaf onderzoek ik specifiek of de giftenaftrek gelegitimeerd is binnen de welvaartseconomie. De giftenaftrek is legitiem wanneer deze een welvaartsverhogend effect heeft. Dit is het geval als giften positieve externe effecten hebben. Dit is echter niet vast komen te staan. In van deze paragraaf ga ik ervan uit dat dit wel het geval is.

De giftenaftrek heeft tot gevolg dat de prijs van een gift daalt. Als de prijs van een goed daalt, zal de omvang ervan toenemen. In paragraaf 5.4 onderzoek ik in hoeverre dit in Nederland het geval is. De verandering in geefgedrag is afhankelijk van de prijselasticiteit van giften. Als deze hoger dan 1 is, zal de toename in giften groter zijn dan de belastinguitgave en vice versa. In dit geval zorgt de belastinguitgave voor meer opbrengsten bij ANBI's dan een directe subsidie dat had gedaan.⁴⁸ Zelfs als de prijselasticiteit lager is dan 1, kan het aftrekbaar stellen van giften de welvaart verhogen.⁴⁹ De belastinguitgave als zodanig is immers geen welvaartsverlies voor de maatschappij, omdat dit bedrag terugvloeit naar de donateurs. Als de omvang van de belastinguitgave hoger is dan de stijging van giften door de giftenaftrek, is deze niet schatkistefficiënt.⁵⁰ In deze situatie zouden directe subsidies meer inkomsten voor ANBI's op kunnen leveren.

⁴⁷ Kamerstukken II 2011/12, 33006, nr. 3, p. 2.

⁴⁸ K.A. Scharf, Why are tax expenditures for giving embodied in fiscal constitutions?, *Journal of Public Economics*, Volume 75, Issue 3, March 2000, Pages 365–387, §1.

⁴⁹ L. Kaplow, A note on subsidizing gifts, *Journal of Public Economics*, Volume 58, Issue 3, November 1995, Pages 469–477, §3.

⁵⁰ R.H.F.P. Bekkers, Giftenaftrek in Nederland: evaluatiemethoden en hun interpretatie, *WFR* 2010/1140.

Meer altruïstisch ingestelden geven meer dan minder altruïstisch ingestelden. Hun bijdrage ligt dicht bij het sociale optimum. Voor zover hogere giften voortkomen uit altruïsme en niet uit een hoger inkomen, zou het efficiënter zijn om deze meer altruïstische giften minder belastingvoordeel te bieden, zij geven immers toch wel vanuit hun altruïsme.⁵¹ In de praktijk is het echter niet mogelijk om hierin een onderscheid te maken, omdat de mate van altruïsme voor de overheid niet zichtbaar is.

Daarnaast speelt net als bij de vrijstellingen van de SW 1956 een rol dat consumenten door middel van de giftenaftrek direct invloed hebben op de bestedingen van de overheid. Dit kan ook een omstandigheid zijn die de welvaart verhoogt, omdat de overheid weinig inzicht heeft in de preferenties van consumenten.

De invloed van de giftenaftrek op geefgedrag is afhankelijk van de prijselasticiteit van giften. Als deze laag is, kan een directe subsidie meer inkomsten voor ANBI's opleveren. Ervan uitgaande dat giften positieve externe effecten hebben, is de giftenaftrek gelegitimeerd wanneer deze een stijging in de omvang van giften tot gevolg heeft.

5.3 Wat is de doelstelling van de giftenaftrek?

De giftenaftrek in de IB en de VPB 1969 is voor het eerst geïntroduceerd in 1952. Na de Tweede Wereldoorlog hadden veel charitatieve instellingen financiële moeilijkheden, onder andere doordat er minder donaties werden gedaan.⁵² In de Memorie van Toelichting geeft de minister van Financiën aan dat deze maatregel ertoe strekt dat 'op fiscaal gebied verlichting van de moeilijkheden van de kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen kan worden bevorderd.'⁵³ Net als bij de vrijstellingen in de SW 1956 gaat het bieden van fiscale verlichting hand in hand met het aanmoedigen van het doen van giften. In de Miljoenennota van 2014 is opgenomen dat de doelstelling van de giftenaftrek het 'bevorderen van schenkingen aan bovengenoemde instellingen' is. De bovengenoemde instellingen zijn kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke en het algemeen nut beogende instellingen. Sinds 2008 moet een instelling als ANBI aangewezen zijn om gebruik te kunnen maken van deze faciliteit.

5.4 In hoeverre bevordert de giftenaftrek de doelstelling?

De doelstelling is het bevorderen van giften aan, onder andere, ANBI's. In onderstaande tabel zijn de belastinguitgaven van de giftenaftrek van de afgelopen jaren opgenomen. Enkele sociaaleconomische kenmerken hebben effect op het geefgedrag. Ouderen geven meer dan jongeren, hoger opgeleiden geven meer dan

⁵¹ L. Kaplow, A note on subsidizing gifts, *Journal of Public Economics*, Volume 58, Issue 3, November 1995, Pages 469-477, §3.

⁵² R. Bekkers en E. Mariani, "Het gebruik van de giftenaftrek in Nederland 1977-2007", in: T.N.M. Schuyt, B.M. Gouwenberg en R. Bekkers, *Geven in Nederland 2009*, p. 176-185, Amsterdam: Reed Business 2009.

⁵³ Kamerstukken II, 1951-1952, 2492, nr. 3.

lager opgeleiden, een hoger inkomen en vermogen heeft ook hogere giften tot gevolg en religieuze Nederlanders geven ook meer.⁵⁴

Belastinguitgaven giftenaftrek

In miljoenen euro's	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Giftenaftrek	197	246	247	313	325	326
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
	346	369	408	421	430	439

Bron: bijlage 5 van de Miljoenennota's van respectievelijke jaren.

De giftenaftrek is in 2009 geëvalueerd door het ministerie van Financiën. De periode van 1996 tot en met 2006 is in dit onderzoek betrokken. De conclusie van het onderzoek was dat de giftenaftrek geen significant effect heeft op het aantal mensen dat een gift doet of op de hoogte van giften.⁵⁵ In 2010 is het rapport van de studietoelichting belastingstelsel gepresenteerd. De giftenaftrek wordt in dit rapport summier besproken. De studietoelichting geeft aan voorstander te zijn van afschaffing van de giftenaftrek en baseert zich hierbij op de evaluatie van het ministerie.⁵⁶ Ook de commissie inkomstenbelasting en toeslagen heeft de evaluatie van het ministerie aangegrepen om te pleiten voor afschaffing van de giftenaftrek.⁵⁷

Door verschillende auteurs is kritiek geuit op de evaluatie van het ministerie in 2009. Bekkers heeft aangedragen dat de evaluatie geen volledig beeld geeft van het effect van de giftenaftrek op geefgedrag.⁵⁸ De eerste reden die hij daarvoor geeft is dat de steekproef erg klein is en enkel ziet op huishoudens in de buurt van een tariefgrens, terwijl de giftenaftrek in theorie juist bij de hogere inkomens het meeste effect zou moeten hebben. Ten tweede draagt hij aan dat de huishoudens op een bepaald tijdstip wel met elkaar zijn vergeleken, maar dat het geefgedrag per huishouden op verschillende momenten niet is vergeleken, bijvoorbeeld voor en na gebruikmaking van de giftenaftrek. Niet-afgetrokken giften zijn in het geheel niet betrokken in de evaluatie. Ten derde geeft hij aan dat de steekproef uit huishoudens bestaat, die met tariefonzekerheid te maken hebben, juist omdat deze bij de tariefgrens in de buurt zitten. Deze onzekerheid leidt ertoe dat deze huishoudens minder goed de fiscale gevolgen van hun giften kunnen inschatten en er daarom ook minder goed mee kunnen plannen. Hieruit volgt dat de evaluatie van het ministerie het effect van de giftenaftrek op geefgedrag waarschijnlijk onderschat. Hij concludeert dat de uit de evaluatie niet zozeer volgt dat de effectiviteit van de

⁵⁴ Samenvatting Geven in Nederland 2013, p. 9. Te raadplegen via http://www.fsw.vu.nl/nl/Images/Samenvatting%20Geven%20in%20Nederland%202013_tcm30-338094.pdf.

⁵⁵ Evaluatie giftenaftrek 1996-2006, kamerbrief van 23 oktober 2009, AFP09-657.

⁵⁶ Rapport studietoelichting belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel 2010, p. 67.

⁵⁷ Eindrapport commissie inkomstenbelasting en toeslagen, Naar een activerender belastingstelsel 2013, p. 107-108.

⁵⁸ R.H.F.P. Bekkers, Giftenaftrek in Nederland: evaluatiemethoden en hun interpretatie, WFR 2010/1140.

giftenaftrek niet is aangetoond, maar juist dat het effect van de giftenaftrek op geefgedrag onbekend is. Hemels geeft aan dat de evaluatie geen rekening houdt met het verschil in geefgedrag tussen vermogende en minder vermogende huishoudens.⁵⁹ Vermogende huishoudens doen meer giften en maken ook meer gebruik van de giftenaftrek. Het is dan ook niet onvoorstelbaar dat er bij deze groep huishoudens een sterker verband tussen het geefgedrag en de giftenaftrek is. Daarnaast draagt zij aan dat de evaluatie geen onderscheid maakt tussen periodieke en overige giften, terwijl de regeling voor deze giften wel verschilt. Een andere visie heeft Kavelaars.⁶⁰ Hij geeft aan dat van de giftenaftrek niet is aangetoond dat deze een positieve bijdrage levert aan de doelstelling ervan.

Bekkers bespreekt uitgebreid de schatkistefficiëntie van de giftenaftrek.⁶¹ De giftenaftrek is schatkistefficiënt als het totale bedrag dat meer wordt gegeven door de giftenaftrek uitstijgt boven het bedrag van belastinguitgaven. In 2013 zou er dus minstens 421 miljoen euro meer moeten zijn gegeven door het bestaan van de giftenaftrek om deze maatregel schatkistefficiënt te laten zijn. In deze situatie ontvangen de ANBI's meer extra giften dan het bedrag van de belastinguitgave. Bekkers geeft aan dat het onwaarschijnlijk is dat de giftenaftrek schatkistefficiënt is, omdat uit zijn onderzoek in 2009 blijkt dat de giftenaftrek niet zorgt voor een significante groei van giften. Wel is gevonden dat veranderingen in de marginale tarieven een groot effect hebben op de omvang van giften.⁶² De gevonden prijselasticiteit is ongeveer 1, wat zou betekenen dat Nederlanders die een belastingkorting krijgen op hun gift, dit bedrag meer gaan geven.

Er zijn dus heel wat verschillende visies op de doeltreffendheid van de giftenaftrek. Het is aannemelijk dat de giftenaftrek een effect heeft op het geefgedrag van particulieren en bedrijven, maar onduidelijk is wat dat effect is. Wel zijn er twijfels of de giftenaftrek schatkistefficiënt is.

5.5 Voldoet de giftenaftrek aan het draagkrachtbeginsel?

Binnen de IB 2001 is het draagkrachtbeginsel leidend.⁶³ De maatstaf van draagkracht is het inkomen van een belastingplichtige. De giftenaftrek maakt hierop inbreuk, doordat de besteding van het inkomen invloed heeft op de belastingheffing. Hier ligt een politieke keuze aan ten grondslag, namelijk de doelstelling om giften aan ANBI's te bevorderen. Volgens Niessen is het draagkrachtbeginsel een uitwerking van het gelijkheidsbeginsel.⁶⁴ Er zijn twee vormen van (on)gelijkheid: horizontale en verticale. Ik toets eerst of de giftenaftrek een inbreuk maakt op de horizontale gelijkheid, daarna op de verticale gelijkheid.

⁵⁹ S.J.C. Hemels, Giftenaftrek in de vuurlinie?, NTFR 2011-295.

⁶⁰ P. Kavelaars, Giftenaftrek kan worden afgeschaft, WFR 2014/607.

⁶¹ R.H.F.P. Bekkers, Giftenaftrek in Nederland: evaluatiemethoden en hun interpretatie, WFR 2010/1140, §5.

⁶² R.H.F.P. Bekkers & E. Mariani, Treasury efficiency of the charitable deduction in the Netherlands, 2009, p. 20.

⁶³ Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 4.

⁶⁴ R.E.C.M. Niessen, Instrumentalisme en belastingrecht, WFR 1997/653, §5.

Horizontale gelijkheid houdt in dat belastingplichtigen met eenzelfde draagkracht, dezelfde lasten moeten dragen. Albregtse voert aan dat persoonlijke aftrekposten niet per definitie een inbreuk hoeven te vormen op de horizontale gelijkheid.⁶⁵ Wanneer uitgaven een noodzakelijk karakter hebben, zoals bijvoorbeeld het levensonderhoud van kinderen, verminderen deze uitgaven de draagkracht van belastingplichtige. Stevens en Wijkerslooth-Lhoest zijn echter van mening dat giften het karakter van inkomensbesteding hebben.⁶⁶ Zij geven aan dat draagkrachtverminderende uitgaven enkel de noodzakelijke uitgaven zijn aan leden van het gezin of de huishouding. Ik deel deze mening, omdat giften aan ANBI's geenszins aan zijn te merken als noodzakelijke uitgaven. Het doen van giften is allereerst een vrijwillige keuze van de belastingplichtige, die dit doet vanuit zijn of haar overtuiging. Giften verminderen naar mijn mening de draagkracht van een belastingplichtige dus niet. Daardoor maakt de giftenaftrek een inbreuk op de horizontale gelijkheid, omdat belastingplichtige met eenzelfde draagkracht, fiscaal verschillend worden belast.

Verticale gelijkheid houdt in dat belastingplichtigen met verschillende draagkracht ook verschillend belast moeten worden. Hieruit komt het adagium 'de sterkste schouders dragen de zwaarste lasten' voort. Het progressieve stelsel brengt met zich mee dat belastingplichtigen met een hoger inkomen hun giften kunnen aftrekken tegen een hoger tarief. Dit is een schending van de verticale gelijkheid. Bij de giftenaftrek als persoonlijke aftrekpost kunnen de 'sterkste schouders' van het grootste fiscale voordeel genieten. Dit geldt zowel voor de periodieke als andere giften.

Er wordt wel gepleit voor een giftenaftrek in de vorm van een belastingkorting.⁶⁷ Dit heeft tot gevolg dat giften niet tegen een progressief tarief van het inkomen kunnen worden afgetrokken, maar tegen een vastgesteld percentage als korting op de verschuldigde belasting. Dit doet meer recht aan de verticale gelijkheid, omdat alle gevers van hetzelfde belastingvoordeel profiteren. Helemaal in overeenstemming met de verticale gelijkheid is dit eigenlijk niet. Om recht te doen aan het progressieve karakter van het belastingstelsel zouden belastingplichtigen met een hoger inkomen eigenlijk minder belastingvoordeel moeten ontvangen. Ook wanneer de giftenaftrek de vorm heeft van een belastingkorting zijn er gevers die in het geheel geen gebruik kunnen maken van aftrekmogelijkheden, omdat zij geen belastbaar inkomen hebben.⁶⁸

Niet alleen de progressiviteit van de inkomstenbelasting, ook de inkomensafhankelijke drempel van andere giften roept vragen op. Periodieke giften zijn in hun geheel aftrekbaar van het belastbare inkomen, terwijl andere giften slechts binnen een bepaalde bandbreedte aftrekbaar zijn. Andere giften zijn alleen

⁶⁵ D.A. Albregtse, *Persoonlijke aftrekposten exit: is dit wel verstandig?*, WFR 2014/55, §2.

⁶⁶ S.A. Stevens en S.A.M. de Wijkerslooth-Loest, *Fiscale normen voor algemeen nut beogende instellingen*, WFR 2006/113, §2.

⁶⁷ Zie bv. het Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen, *Geschriften voor de Belastingwetenschap* nr. 232, Deventer: Kluwer, 2005, blz. 133.

⁶⁸ J. Slemrod en J. Bakija *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*, 2008, The MIT Press, blz. 226.

afteikbaar wanneer deze in totaal 1%-10% van het inkomen bedragen, waarbij een drempel van €60 geldt. Een inkomensafhankelijke drempel voldoet in principe aan het draagkrachtsbeginsel. Op deze manier wordt voorkomen dat een belastingplichtige die slechts een zeer klein gedeelte van zijn inkomen schenkt, dezelfde giftenaftrek kan toepassen als een belastingplichtige die een veel groter gedeelte van zijn inkomen schenkt. Albregtse vraagt zich echter af of door de relatief lage drempel van 1% dit argument wel opgaat.⁶⁹ Daarnaast heeft het inkomensafhankelijke aftrekplafond tot gevolg dat een hoger inkomen ook in absolute zin leidt tot ruimere aftrekmogelijkheden.

De giftenaftrek is zowel een inbreuk op horizontale als verticale ongelijkheid. Het consumptieve karakter van giften veroorzaakt horizontale ongelijkheid. De progressiviteit van het belastingstelsel veroorzaakt verticale ongelijkheid. Ik concludeer dan ook dat de giftenaftrek niet aan het draagkrachtbeginsel voldoet.

5.6 Kan de doelstelling van de giftenaftrek worden bereikt tegen lagere lasten?

Er zijn enkele doelmatigheidsaspecten aan de giftenaftrek. Ten eerste zijn er de uitvoeringskosten van het bijhouden van een ANBI-register en het controleren op de naleving van de voorwaarden van de ANBI-status. Ik beschouw deze lasten als gegeven. Er zijn ook lasten verbonden aan het onderscheid tussen periodieke en andere giften, de drempelbedragen en het karakter van de giftenaftrek als persoonlijke heffingskorting.

Kavelaars voert aan dat de uitvoeringslasten van de giftenaftrek bij de overheid hoog zijn.⁷⁰ De administratieve last bij de overheid ziet er op dat veel, veelal kleine, bedragen gecontroleerd moeten worden. Het gemiddelde bedrag dat in het kader van de giftenaftrek wordt opgevoerd door belastingplichtigen is ongeveer €1.000. Ook de controle op ANBI's of deze wel kwalificeren als zodanig zijn hoog.

Het onderscheid tussen periodieke en andere giften zorgt voor hogere lasten voor zowel de Belastingdienst als de gever. Daar komt bij dat het een enigszins arbitrair onderscheid is, omdat andere giften eenvoudig tot periodieke giften omgevormd kunnen worden en op die manier een ruimere aftrekmogelijkheid wordt gerealiseerd. Zonder de effectiviteit van de regeling te verminderen zou het verschil tussen deze twee soorten giften opgeheven kunnen worden. Vanuit budgettaire overwegingen zou dan gekozen kunnen worden voor een aftrekdrempel en -plafond voor alle giften. Dit vereenvoudigt de regeling en daarmee de uitvoeringskosten.⁷¹

Enerzijds zorgen de aftrekdrempel en het aftrekplafond voor een verminderde hoeveelheid aangiftes waar giftenaftrek kan worden toegepast. Anderzijds moet elke gift worden vergeleken met het inkomen van de gever om te bepalen of wel recht op aftrek bestaat. Het effect op de lasten is dus tweeledig.

⁶⁹ D.A. Albregtse, *Cursus Belastingrecht*, IB 6.9.3 De aftrek van 'andere giften'.

⁷⁰ P. Kavelaars, *De giftenaftrek kan worden afgeschaft*, WFR 2014/607.

⁷¹ De aanbeveling is ook opgenomen in het Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen, *Geschriften voor de Belastingwetenschap* nr. 232, Deventer: Kluwer, 2005, blz. 134.

Afhankelijk van de vormgeving zou de giftenaftrek als belastingkorting met minder uitvoeringskosten gepaard kunnen gaan. Het al dan niet implementeren van een drempel en plafond heeft hier bijvoorbeeld invloed op. De omstandigheid dat alle giften tegen hetzelfde percentage van het verschuldigde bedrag afgetrokken kunnen worden is wel een vereenvoudiging ten opzichte van de giftenaftrek in zijn huidige vorm, waarbij per belastingplichtige moet worden bepaald tegen welk tarief aftrekmogelijkheid bestaat.

Ook is er de mogelijkheid de giftenaftrek af te schaffen en deze belastinguitgave te vervangen voor directe subsidies aan ANBI's. Er zijn wel aanwijzingen dat een hoger bedrag naar de ANBI's zou kunnen vloeien op deze manier, maar dit is een geheel eigen discussie die ik verder buiten beschouwing laat.⁷²

Ook de omstandigheid dat er aanwijzingen zijn dat belastingplichtigen meer geven wanneer de overheid het gegeven bedrag verdubbelt dan wanneer de belastingplichtige een aftrekmogelijkheid heeft, laat ik buiten beschouwing. Dit principe van 'matching' hoeft namelijk helemaal geen belastingfaciliteit te zijn en kan geheel buiten de IB 2001 om geregeld worden.⁷³

5.7 Aanbevelingen

Er is te weinig informatie over de doeltreffendheid van de giftenaftrek. Om een voldoende onderbouwde beslissing te nemen zou meer onderzoek moeten worden gedaan naar het effect van de giftenaftrek op het geefgedrag van Nederlanders. De giftenaftrek zou in ieder geval als belastingkorting moeten worden vormgegeven, om meer recht te doen aan het draagkrachtbeginsel. De huidige vormgeving als persoonsgebonden aftrekpost levert strijd op met het draagkrachtbeginsel. Het verschil tussen periodieke en andere giften moet vanwege doelmatigheidsoverwegingen worden opgeheven.

5.8 Conclusie

De giftenaftrek blijft een veelbesproken onderwerp in de literatuur. Er zijn fervente voorstanders en fervente tegenstanders. Tegenstanders werpen op dat de giftenaftrek inbreuk maakt op een evenwichtig fiscaal stelsel en dat de effectiviteit van deze regeling niet is aangetoond. Voorstanders dragen aan dat meer onderzoek nodig is naar de doeltreffendheid van de giftenaftrek, omdat ook niet is aangetoond dat deze niet doeltreffend is. Naast twijfels over de doeltreffendheid van de regeling, is er ook strijd met het draagkrachtbeginsel. De giftenaftrek in de huidige vorm bevoordeelt donateurs met een hoger inkomen meer dan donateurs met een lager inkomen. Daarnaast spelen enkele doelmatigheidsvraagstukken een rol. Zo is er kritiek op het onderscheid tussen periodieke en andere giften en wordt wel gepleit voor een giftenaftrek in de vorm van een belastingkorting in plaats van een heffingskorting.

⁷² R.H.F.P. Bekkers & E. Mariani, Treasury efficiency of the charitable deduction in the Netherlands, 2009, p. 20.

⁷³ R.H.F.P. Bekkers, De effectiviteit van subsidies aan goede doelen, ESB, 91(4477): 8-10.

5. Samenvatting/conclusie

In hoofdstuk 2 is het begrip ‘algemeen nut beogen’ uitgewerkt en zijn de fiscale faciliteiten voor ANBI’s benoemd. Veel is geschreven over de voorwaarden voor kwalificering als ANBI, vooral met betrekking tot de invulling van de term ‘algemeen nut beogen’. In de literatuur wordt gepleit voor een duidelijkere invulling van dit begrip vanuit de politiek. Vooralsnog lijkt dit er niet van te gaan komen.

In hoofdstuk 3 zijn de voorwaarden voor de legitimatie van overheidsingrijpen op basis van de theorie van de welvaartseconomie benoemd. De markt als uitvloeisel van de ‘invisible hand’ van Adam Smith heeft daarin een leidende rol. Overheidsingrijpen kan gelegitimeerd zijn op basis van marktfalen dat zich uit in imperfecte concurrentie, publieke goederen, externaliteiten, informatiefalen en werkloosheid en andere macro-economische verstoringen. Geen uitsluitel kan worden gegeven of overheidsingrijpen op het terrein van ANBI’s legitiem is op een van deze gronden. Er zijn wel aanwijzingen dat bijdragen aan ANBI’s positieve externe effecten hebben. Wel zijn er andere motieven voor overheidsingrijpen, zoals paternalisme.

In hoofdstuk 4 zijn de vrijstellingen van erf- en schenkbelasting voor verkrijgingen door ANBI’s getoetst. Niet uitgesloten kan worden dat overheidsingrijpen door middel van deze vrijstellingen niet legitiem is. Over de doeltreffendheid van de vrijstellingen is te weinig informatie beschikbaar om hierover een oordeel te vellen, meer onderzoek hiernaar is gewenst. Ook kan ik niet beoordelen of deze vrijstellingen voldoen aan het draagkrachtbeginsel, omdat niet duidelijk is of ANBI’s naar draagkracht (moeten) worden belast. Ik heb niet kunnen constateren dat de faciliteiten, gegeven de doelstelling, zouden kunnen worden vormgegeven tegen lagere lasten.

In hoofdstuk 5 kwam de giftenaftrek aan de orde. De legitimiteit van deze faciliteit hangt onder andere af van het effect ervan op het geefgedrag. Voor de giftenaftrek geldt ook dat ik niet heb kunnen constateren dat overheidsingrijpen op de wijze legitiem is, maar ik heb ook geen sterke redenen gevonden dat dit niet zo zou zijn. De doeltreffendheid van de giftenaftrek is een veel besproken onderwerp, met voor- en tegenstanders. Er zijn aanwijzingen dat de giftenaftrek een positieve invloed heeft op het geefgedrag, maar meer onderzoek is nodig hierover om een voldoende onderbouwde conclusie te kunnen trekken. De giftenaftrek voldoet niet aan het draagkrachtbeginsel, zowel niet op grond van horizontale als verticale gelijkheid. Een andere vormgeving van de giftenaftrek, bijvoorbeeld door hiervan een belastingkorting te maken, zou meer recht doen aan het draagkrachtbeginsel. Ook zou de doelmatigheid van de aftrek kunnen worden verhoogd door het verschil tussen periodieke en andere giften te laten vervallen.

Mijn conclusie is dat er aanwijzingen zijn dat het wenselijk is dat de overheid ingrijpt op het gebied van ANBI’s. De vormgeving van de huidige faciliteiten, vooral de giftenaftrek, behoeft nader onderzoek.

6. Literatuurlijst

- D.A. Albregtse, *Cursus Belastingrecht, IB 6.9.3, De aftrek van 'andere giften'*
- D.A. Albregtse, *Persoonlijke aftrekposten exit: is dit wel verstandig?*, WFR 2014/55
- K. Arrow, 1951, *Social Choice and Individual Values*
- P.T. de Beer, *De belaste dood: belastingheffing op erfenissen*. in: *Belasting met Beleid*, Den Haag, SDU, 2007
- R. Bekkers en E. Mariani, "Het gebruik van de giftenaftrek in Nederland 1977-2007", in: T.N.M. Schuyt, B.M. Gouwenberg en R. Bekkers, *Geven in Nederland 2009*, Amsterdam: Reed Business 2009
- R.H.F.P. Bekkers en E. Mariani, *Treasury efficiency of the charitable deduction in the Netherlands*, 2009
- R.H.F.P. Bekkers, *De effectiviteit van subsidies aan goede doelen*, ESB, 91(4477)
- R.H.F.P. Bekkers, *Giftenaftrek in Nederland: evaluatiemethoden en hun interpretatie*, WFR 2010/1140
- J.E.A.M. van Dijck en I.F.J.A. van Vijfeijken, *Instellingen van algemeen nut*, FED Fiscale Brochures, Deventer: Kluwer 2005
- S. van Eijck, *Sloop niet de ziel uit de inkomstenbelasting: de giftenaftrek*, WFR 2014/606
- W.G. Gale en J.B. Slemrod, *Death watch for the estate tax?*, Journal of Economic Perspectives 2001
- J.J. van Gilst, H. Nijboer en C.L.J. Caminada, *De successiebelasting vanuit economisch perspectief*, WFR 2008/1423
- S.J.C. Hemels, *Nieuwe filantropen en de fiscus*, NTFR 2006/1190
- S.J.C. Hemels, *Beperkt belang versus particulier belang: een tweetrapstoets voor ANBI's*, FTV 2011/03
- S.J.C. Hemels, *De ANBI-tweetrapstoets van de Geefwet – trendbreuk of trendvolgend?*, FTV 2012/08
- S.J.C. Hemels, *Door de muze omhelsd*, Nijmegen, Wolf Legal Publishers, 2005
- S.J.C. Hemels, *Gelijke definitie algemeen nut, verschillend doel*, WFR 2006/135
- S.J.C. Hemels, *Giftenaftrek in de vuurlinie?*, NTFR 2011-295
- B. Jacobs, *Een economische analyse van een optimaal belastingstelsel voor Nederland*, 2010, p. 36. Bijlage 6 van het Rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel, *Continuïteit en vernieuwing: een visie op het belastingstelsel*, 2010

- I.A. Koele, *De kwaliteiten van algemeen nut beogende instellingen: het beogen gewogen*, WFR 2010/1264
- L. Kaplow, *A note on subsidizing gifts*, Journal of Public Economics, Volume 58, Issue 3, 1995
- P. Kavelaars, *Giftenaftrek kan worden afgeschaft*, WFR 2014/607
- Mirrlees Review, *Tax by Design*, Oxford University Press, 2010
- R. Musgrave, *Voluntary Exchange Theory of Public Economy*, 1939
- R.E.C.M. Niessen, *Instrumentalisme en belastingrecht*, WFR 1997/653
- H. Rosen en T. Gayer, *Public Finance*, 8^e druk, McGraw Hill, 2008
- Samuelson, *Diagrammatic exposition of a theory of public expenditure*, The Review of Economics and Statistics, 37, 1955
- K.A. Scharf, *Why are tax expenditures for giving embodied in fiscal constitutions?*, Journal of Public Economics, Volume 75, Issue 3, March 2000
- J. Slemrod en J. Bakija *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*, The MIT Press, 2008
- S.A. Stevens en S.A.M. de Wijkersloot-Lhoest, *Fiscale normen voor algemeen nut beogende instellingen*, WFR 2006/113
- J. E. Stiglitz, 2000 *Economics of the Public Sector*, derde editie, W.W. Norton & Company, 1999
- J. Tinbergen, *Belasting op bekwaamheid*, Intermediair, 30(6):1-3, 1970
- I.F.J.A. van Vijfeijken, *Instellingen van algemeen nut*, WFR 2009/856

Jurisprudentie

- HR 24 maart 1926, PW 12 145
- HR 12 oktober 1960, BNB 1960/196
- HR 31 oktober 1979, BNB 1979/314
- HR 17 december 1980, BNB 1981/28
- HR 29 oktober 1986, BNB 1987/30
- HR 12 mei 2006, BNB 2006/267

Overig

ANBI-register:

[http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgen/d/brochures en publicaties/overzicht ANBIs](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgen/d/brochures+en+publicaties/overzicht+ANBIs)

Directeur Greenpeace nam vliegtuig naar zijn werk, Volkskrant, 24-06-2014 via <http://www.volkskrant.nl/vk/nl/2686/Binnenland/article/detail/3677860/2014/06/24/Directeur-Greenpeace-nam-vliegtuig-naar-zijn-werk.dhtml>

Eindrapport commissie inkomstenbelasting en toeslagen, Naar een activerender belastingstelsel 2013

Evaluatie giftenaftrek 1996-2006, kamerbrief van 23 oktober 2009, AFP09-657

Handelingen I, 2009-2010, nr. 13

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6

Kamerstukken II 2011/12, 33006, nr. 3

Kamerstukken II, 1915-1916, 210, nr. 2

Kamerstukken II, 1915-1916, 210, nr. 6

Kamerstukken II, 1916-1917, 324, nr. 2

Kamerstukken II, 1924-1925, 304, nr. 5

Kamerstukken II, 1951-1952, 2492, nr. 3

Kamerstukken II, 1955-2956, 915, nr. 18

Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727

Kamerstukken II, 31 930, nr. 3

Miljoenennota en (internet)bijlagen: <http://rijksbegroting.minfin.nl/>

Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen, Geschriften voor de Belastingwetenschap nr. 232, Deventer: Kluwer, 2005

Rapport studiecmissie belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel 2010

Samenvatting Geven in Nederland 2013 via

http://www.fsw.vu.nl/nl/Images/Samenvatting%20Geven%20in%20Nederland%202013_tcm30-338094.pdf