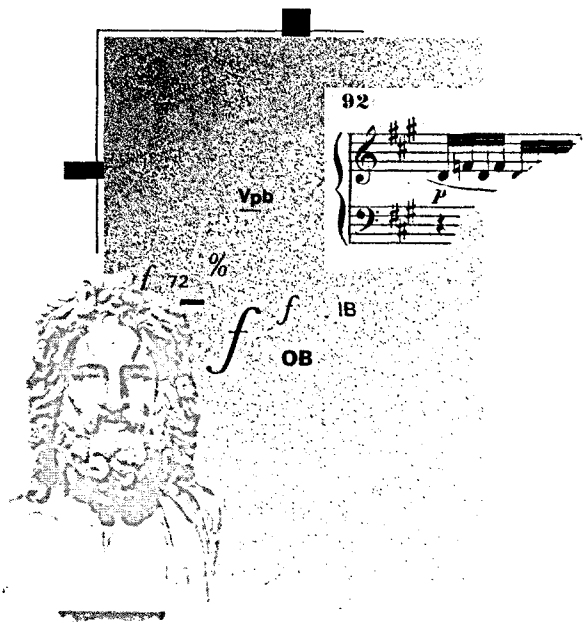


N S T S P O N S O R I N G

en fiscus



Stichting
Sponsors voor Kunst

in samenwerking met Moret Gudde Brinkman

Boekmanstichting - Bibliotheek

Herengracht 415 - 1017 BP Amsterdam

telefoon: 24 37 36 / 24 37 37 / 24 37 38 / 24 37 39

De uitleentermijn bedraagt een maand. Mits tijdig
aangevraagd is verlenging met een maand moge-
lijk, tenzij de publikatie inmiddels is besproken.

De uitleentermijn is verstreken op:

20 NOV. 1988

10 MEI 1989

2 MEI 1991

11 JULI 1991

2 JAN. 1992

13 MAART 1998

K U N S T S P O N S O R I I ^{88-041a}

en fiscus

336.2:7.078

8525

Boekmanstichting-Bibliotheek
Herengracht 415 · 1017 BP Amsterdam
Tel.: 243736/243737/243738/243739

Stichting
Sponsors voor Kunst

in samenwerking met Moret Gudde Brinkman

II

Hoewel bij het redigeren van deze uitgave de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, bestaat altijd de mogelijkheid dat bepaalde informatie na verloop van tijd verouderd of niet juist meer is.

Moret Gudde Brinkman Belastingadviseurs en Sponsors voor Kunst zijn dan ook niet aansprakelijk voor de gevolgen van activiteiten die worden ondernomen op basis van deze uitgave.

Het inwinnen van advies bij een deskundige is altijd noodzakelijk.

© 1987 Moret Gudde Brinkman Belastingadviseurs

Behoudens uitzondering door de wet gesteld mag zonder schriftelijke toestemming van Moret Gudde Brinkman Belastingadviseurs niets van deze uitgave worden verveelvoudigd en of openbaar gemaakt door middel van druk, fotocopie, microfilm of anderszins, hetgeen ook van toepassing is op de gehele of gedeeltelijke bewerking.

Moret Gudde Brinkman is met uitsluiting van ieder ander gerechtigd de in artikel 17 lid 2 Auteurswet 1912 en in het KB van 20 juni 1974 (Stb. 351) bedoelde vergoeding te innen en/of daartoe in en buiten rechte op te treden.

Stichting Sponsors voor Kunst – Weesperzijde 21 – 1091 EC Amsterdam 020-656683
Moret Gudde Brinkman.

Voorwoord

Met genoegen voldoe ik aan de uitnodiging van de Stichting Sponsors voor Kunst om het voorwoord te schrijven van deze brochure. Kunst is immers van groot belang voor de samenleving en vormt de basis van de culturele gemeenschap. De overheid heeft hier oog voor. In onze samenleving is het gelukkig mogelijk gedifferentieerde kunstvormen in vrijheid te ontwikkelen en in stand te houden. Dat is een groot goed. Daarom is het ook zo van belang dat de ontwikkeling van de kunst velen ter harte gaat en dat de overheid niet als enige kunst financiert en als enige beslist op welke wijze gelden voor kunst moeten worden aangewend.

Het vele geld dat is gemoeid met de diverse kunstuitingen in ons land kan niet alleen door de overheid en door de verkoop aan particuliere consumenten worden bijeengebracht. Het is daarom verheugend te zien dat de kunstsporsoring door het bedrijfsleven de laatste tijd stormachtig is toegenomen. Op deze wijze wordt als het ware een synthese tot stand gebracht tussen financiering door de overheid en financiering gebaseerd op het marktmechanisme. Zo beschouwd staat de overheid naast het bedrijfsleven als financier van kunst.

In samenhang daarmee is van belang dat de overheid door regelgeving bepaalt hoe het fenomeen kunstsporsoring moet worden behandeld in het kader van de belastingheffing. In deze brochure komen de diverse facetten van deze problematiek aan bod. Naast een antwoord op de vraag in hoeverre de financiering van kunst ten laste van de fiscale winst mag worden gebracht, worden ook de consequenties voor de omzetbelasting en het schenkingsrecht aangegeven. Uit het overzicht blijkt naar mijn oordeel dat de algemene regels van de ter zake geldende wetgeving voldoende ruimte bieden voor sporsoring van kunst door het bedrijfsleven. Er zijn daarom geen bijzondere maatregelen nodig.

Bovendien vind ik de vereenvoudiging van regelgeving van groot belang. Specifieke stimulerende maatregelen in de belasting wetgeving passen niet in dat kader. Ze leiden overigens – zo leert de ervaring – lang niet altijd tot het beoogde effect.

Het zal de lezer duidelijk zijn dat de informatie in deze brochure, gezien het formaat ervan, niet anders dan algemeen van aard kan zijn. Het is daarom aan te raden om over specifieke vragen betreffende de fiscale consequenties van kunstsporsoring nadere inlichtingen in te winnen. Ook de fiscus is bereid die te verstrekken.

De brochure onderstreept enerzijds nog eens het belang van kunstsporsoring en kan anderzijds een aanzet vormen tot een bredere toepassing ervan. Het initiatief van de Stichting Sponsors voor Kunst om de fiscale aspecten van kunstsporsoring nog eens op een rij te zetten, verdient daarom alle lof.

Mr. H.E. Koning.

Ten geleide

IV

De Stichting Sponsors voor Kunst is de Staatssecretaris van Financiën mr. H.E. Koning dankbaar dat deze bereid gevonden is het voorwoord van deze brochure te willen schrijven alsmede het eerste exemplaar in ontvangst te willen nemen.

Voorts willen wij Moret Gudde Brinkman Belastingadviseurs danken voor hun medewerking aan deze brochure. Wij zijn hen niet alleen dankbaar, maar stellen het ook op hoge prijs. Hun medewerking impliceert immers dat kunstsporing zich heeft ontwikkeld van een randverschijnsel binnen het public relations beleid van veel ondernemingen tot een volwaardig communicatie-instrument dat geïntegreerd is in het gehele spectrum van de corporate communications. Het is een onlosmakelijk onderdeel geworden van communicatie tussen een individueel bedrijf en (doelgroepen uit) de samenleving.

Een instrument dat zich tevens in toenemende mate in de belangstelling van het top-management van de onderneming mag verheugen.

Sponsoring van kunst heeft de laatste paar jaar een grote vlucht genomen. Voor 1986 berekenden wij een omvang van circa f 20 miljoen, waarbij opdrachten aan beeldende kunstenaars voor kunst in de gebouwde omgeving niet zijn meegerekend. Maar het werkelijke bedrag zou wel eens hoger kunnen liggen, omdat kleinschalige evenementen in de regio moeilijk zijn te achterhalen. Er is een duidelijke tendens waar te nemen, dat 'public-private partnership' ook in de culturele sector steeds belangrijker wordt.

Ondanks de toename van kunstsporing bestaan er – en dat is opmerkelijk – nog steeds veel misverstanden over de vraag, hoe dit relatief nieuwe communicatie-instrument fiscaal te hanteren. Dat is voor de Stichting Sponsors voor Kunst de reden geweest om over het onderwerp 'kunstsporing en belastingwetgeving' in 1985 een symposium te organiseren. Dit symposium krijgt nu een vervolg in deze handzame brochure, die een antwoord wil geven op vragen over wetten, wetsartikelen en regelingen die in voorkomende gevallen van toepassing zijn.

Voor fiscalisten geeft deze brochure een beknopt, snel en duidelijk overzicht. Echter, de brochure is niet primair geschreven voor fiscalisten, maar voor een ieder die binnen het bedrijfsleven en de culturele wereld met kunstsporing te maken heeft of in de toekomst te maken krijgt. Ik ben ervan overtuigd dat voor diegenen die in de dagelijkse praktijk met kunstsporing omgaan, deze brochure zal worden ervaren als een praktische handleiding.

Jurriaan Fransman
Directeur Stichting Sponsors voor Kunst

Inhoudsopgave

Voorwoord	III	V
Ten geleide	IV	
Inhoudsopgave	V	
1. Wat is kunstsporsoring?		
Een nieuw instrument	1	
Begripsbepaling	1	
Sponsoring	1	
Giften	1	
2. Waarom sponsoren ondernemingen kunst?		
Corporate identity	3	
Corporate image	3	
Corporate communications	3	
Aandacht voor fiscaliteit	3	
3. Fiscaliteit: een inleiding		
Vooraf	5	
Ondernemers	5	
Inkomstenbelasting	5	
Vennootschapsbelasting	5	
Omzetbelasting	5	
Successie- en schenkingsrecht	5	
4. Kunstsporsoring en de inkomsten- en vennootschapsbelasting		
Sponsoring en giften als bedrijfskosten	7	
Marginale toetsing	8	
Giftenregeling	9	
De giftenregeling in de inkomstenbelasting	9	
De 'normale' giftenregeling	9	
Echtpaar	10	
Giften in de vorm van periodieke uitkeringen	10	
De giftenregeling in de vennootschapsbelasting	10	
In natura	11	
Kunstaankopen en fiscale winstbepaling	12	

5. Omzetbelasting	
Onderbelicht	13
BTW-systeem	13
Giften en omzetbelasting	13
Giften in natura	13
Privégebruik; eenmanszaak	14
Sponsoring en omzetbelasting	14
Vergoeding	15
Wettelijke tegemoetkoming	15
Teruggaaf	15
Naheffing	16
Omzetbelasting bij aankoop kunstvoorwerpen	16
6. Sponsoring en schenkingsrecht	
Schenkingsrecht	17

1. Wat is kunstsporsoring?

Een nieuw instrument

Het sponsoren van kunst is een relatief nieuw instrument in het communicatiebeleid van ondernemingen. Het is de afgelopen jaren aanzienlijk in omvang en betekenis toegenomen. Steeds meer ondernemingen zijn zich ervan bewust dat een goed corporate image geen luxe meer is, maar een noodzaak. Sponsoring kan bij de opbouw van dat image een nuttig instrument zijn. Binnen de ondernemingen komt een professionalisering van sponsoring op gang, dus ook van kunstsporsoring, die op haar beurt weer tot gevolg heeft dat er een verschuiving plaatsvindt van het donatie- of charitatieve budget naar de begroting van public relations en public affairs. De verwachting is gerechtvaardigd dat sponsoring steeds belangrijker wordt, waarbij de kunst overigens geen exclusieve aanspraken heeft. Ook de sport- en wetenschapssponsoring mogen zich in een groeiende belangstelling van het bedrijfsleven verheugen.

Begripsbepaling

Het begrip 'sponsoring' vindt zijn oorsprong in het kerklatin en het Romeinse privaatrecht. In het kerklatin betekent het 'peet'; in het privaatrecht vinden we het oorspronkelijk terug als een gedeponeerde geldsom bij een civiel proces. Verdere betekenissen van het 'spondere' in dit verband zijn 'plechtig beloven', 'zich verplichten', 'zich borgstellen' 'verzekeren' en 'instaan voor'. Maar er zijn ook andere betekenissen van het woord zoals 'verloven' en 'uithuwelijken'. Het is echter onwaarschijnlijk dat deze betekenissen de voormalige Franse minister van cultuur Jack Lang hebben verleid tot de volgende uitspraak: „*Le mariage entre l'art et l'industrie pourrait signifier une renaissance pour la culture*”.

Sponsoring

Sponsoring is een wederkerige overeenkomst waarbij de ene partij (de sponsor) zich verplicht een op geld waardeerbare prestatie te leveren, waartegenover de andere partij (de gesponsorde) zich verplicht communicatiemogelijkheden te verschaffen, direct of indirect voortvloeiend uit zijn vakbeoefening (sport, kunst). De wederkerigheid van deze overeenkomst is het in het oog springende element: de overeenkomst van sponsoring wordt aangegaan uit zakelijke overwegingen. Beide partijen beogen met deze overeenkomst voordeel te behalen.

Giften

Giften zijn bevoordelingen uit vrijgevigheid, waaraan geen op geld waardeerbare aanspraak wordt ontleend.

2

Het aspect van wederkerigheid ontbreekt. Hierdoor onderscheiden giften zich van het begrip 'sponsoring'.

Zoals nader zal blijken, moet voor de belastingheffing worden onderscheiden tussen giften gedaan uit zakelijke overwegingen en overige giften.

2. Waarom sponsoren ondernemingen kunst?

Corporate identity

Een bedrijf, organisatie of instelling heeft een bepaald beeld van zichzelf. Dat beeld is in feite het 'wensbeeld' ofwel de identiteit. Met andere woorden: de corporate identity is het beeld zoals een onderneming, instelling of organisatie dat bij haar doelgroepen wil vestigen, of nog specifieker: door middel van de corporate identity profileert een organisatie zich naar alle relevante doelgroepen zoals overheid, financiële en commerciële relaties, consumenten, etc.

Tot de corporate identity behoren ook de negatieve aspecten waarvan de organisatie zich bewust is en die men wil veranderen of bewust maskeren.

Corporate image

Het corporate image is de keerzijde van de corporate identity: het beeld dat de organisatie bij haar doelgroepen heeft. Het beeld dus zoals dat in werkelijkheid leeft bij de buitenwereld.

Het is van belang corporate identity en corporate image goed te onderscheiden. Immers, het werkelijke beeld bij de buitenwereld hoeft niet gelijk te zijn aan het beeld dat de organisatie wil uitdragen.

Corporate communications

Het corporate communications beleid is er primair op gericht het image – het bij de buitenwereld levende beeld – zo dicht mogelijk bij de identiteit – het gewenste beeld – te brengen. De verbetering of bevestiging van het corporate image heeft tot doel de naamsbekendheid van de organisatie te vergroten. Dat is noodzakelijk omdat de producten en de diensten van de verschillende bedrijven steeds meer op elkaar gaan lijken, onder meer door wettelijke of technische voorschriften. Met andere woorden: niet allen het produkt of de dienst zelf (de kwaliteit daarvan is eigenlijk een voorwaarde) maar ook de naam en reputatie van de onderneming zijn een belangrijke rol gaan spelen in het communicatieproces.

Het sponsoren van kunst is een steeds belangrijker instrument van de corporate communications.

Aandacht voor fiscaliteit

Wat er zij van het image van (kunst)sponsoring en de motieven van sponsors, de tijd van de Maecenassen, de De Medici's en de Rockefeller's, die kunst steunden zonder zakelijke motieven, ligt achter ons. De ondersteuning van kunst is mede een zaak geworden van het bedrijfsleven. In een steeds complexer wordende wereld

(ook op financieel gebied) kan niemand zich meer veroorloven om fiscale aspecten te veronachtzamen. Ook de wereld van de kunst, hoe verheven ook, en de kunstsporing kan zich niet veroorloven fiscale aspecten te veronachtzamen. Daarvan getuigde reeds de brochure 'Musea en fiscus' van het Ministerie van WVC. Deze brochure is hiervan een verder bewijs.

3. Fiscaliteit: een inleiding

Vooraf

De fiscale aspecten van kunstsporing spelen op uiteenlopende gebieden. Centraal staan telkens de begrippen 'ondernemer' en 'onderneming'.

Ondernemers

Ondernemers drijven een onderneming. Onder onderneming wordt veelal verstaan een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, die gericht is op deelname aan het economische verkeer teneinde winst te behalen.

Ondernemers kunnen zijn natuurlijke personen en rechtspersonen.

Inkomstenbelasting

Natuurlijke personen/ondernemers zijn met hun winst onderworpen aan *inkomstenbelasting*. De heffing is gebaseerd op de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het begrip 'onderneming' omvat mede het zelfstandig uitgeoefende beroep (de architect, de advocaat).

Vennootschapsbelasting

N.V.'s en B.V.'s en onder bepaalde voorwaarden ook stichtingen en verenigingen zijn onderworpen aan *vennootschapsbelasting*.

De bepaling van de fiscale winst van ondernemers/rechtspersonen respectievelijk ondernemers/natuurlijke personen geschiedt voor een groot deel op basis van dezelfde regels. In het onderstaande zal dan ook de behandeling van de ondernemer/natuurlijk persoon en de ondernemer/rechtspersoon voor een groot deel synchroon verlopen.

Omzetbelasting

B.V.'s, vennootschappen onder firma, de kruidenier op de hoek, al deze ondernemers hebben te maken met de omzetbelasting, een verbruiksbelasting op de bestedingen van de consument.

Omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke door ondernemers worden gedaan in het kader van hun onderneming.

Voor ondernemerschap in de zin van de omzetbelasting is winstoogmerk geen vereiste.

Successie- en schenkingsrecht

Ingevolge de Successiewet wordt *successierecht* geheven terzake van

verkrijgingen krachtens erfrecht. In deze brochure wordt aan het successierecht geen verdere aandacht besteed.

Voorts wordt *shenkingsrecht* geheven over de waarde van hetgeen krachtens schenking wordt verkregen. Voorwaarde voor de verschuldigdheid van successie- en schenkingsrecht is dat de erflater resp. de schenker ten tijde van het overlijden c.q. de schenking in Nederland woonachtig is. Soms stelt de wet bij fictie een erflater of schenker die Nederland metterwoon heeft verlaten gelijk met een inwoner van Nederland.

4. Kunstsporing en de inkomsten- en vennootschapsbelasting

Sponsoring en giften als bedrijfskosten

In deze brochure wordt onderscheid gemaakt tussen *sponsoring* en *giften*.

Sponsoring verschilt van giften door het aspect van *wederkerigheid*: de sponsor verleent financiële ondersteuning in ruil voor een tegenprestatie van de gesponsorde.

Sponsoring heeft als doel een onderneming meer naamsbekendheid te geven. Dat doel wordt hier bereikt doordat een tegenprestatie wordt ontvangen in de vorm van publiciteit of een andere ondersteuning van het corporate image. Het is evident dat de kosten van sponsoring uitgaven vormen die gedaan worden *met het oog op het bedrijfsbelang*. Zij zijn fiscaal te kwalificeren als *bedrijfskosten* en zijn derhalve aftrekbaar.

Indien geen sprake is van een sponsorovereenkomst, maar van een bevoordeling uit vrijgevigheid, kan toch uit zakelijke overwegingen zijn gehandeld. Zo zal het regelmatig voorkomen dat een bedrijf zich niet kan permitteren een verzoek om een gift af te wijzen. Ook dan is sprake van *bedrijfskosten*.

Wanneer is sprake van giften waarmee een zakelijk belang wordt gediend? De Staatssecretaris van Financiën heeft bij zijn aanschrijving van 26 januari 1962 (BNB 1962/83), ter vereenvoudiging van de beoordeling of sprake is van bedrijfskosten, aangegeven in welke gevallen hij sprake acht van bedrijfskosten, dat wil zeggen kosten die een direct bedrijfsbelang der onderneming beogen. Dit is het geval:

- als de gift gelijk is te stellen met een uitgave voor reclame (daaronder begrepen uitgaven die de strekking hebben de goodwill van de onderneming in stand te houden);
- als het bedrijf zich aan de gift redelijkerwijs niet heeft kunnen onttrekken. Een belangrijke vraag die in dit geval kan spelen is: wie is het die zich niet kan onttrekken aan de gift: het bedrijf of de achterliggende eigenaar van het bedrijf? Alleen in het eerste geval is sprake van aftrekbare bedrijfskosten. Deze vraag speelt met name bij de familievennootschap, de firma of de eenmanszaak;
- bij de gift die gedaan wordt omdat het bedrijf, ruim opgevat, bij het begiftigde doel belang heeft. Bijvoorbeeld giften aan instellingen die de gezondheid, de arbeidsvreugde e.d. van de werknemers en van hun gezinnen bevorderen, alsmede giften aan instellingen die zich bezighouden met bepaalde onderzoeken waarin het bedrijf geïnteresseerd is.

Hoewel deze richtlijnen enige steun bieden, moet toch van tijd tot tijd de hulp van de belastingrechter worden ingeroepen om een gerezen meningsverschil te beslechten.

Dit gebeurde bijvoorbeeld bij een bijdrage aan de restauratie van een plaatselijk historisch kerkgebouw. De firmanten in een vennootschap onder firma schonken

daarvoor een bedrag. De bijdrage werd door de rechter als bedrijfslast geaccepteerd, aangezien:

- restauratie van een historisch monument niet slechts een belang is van de kerkleden, maar een algemeen belang dat boven het belang van de leden van de kerk uitgaat;
- het gebruikelijk is dat voor de behartiging van een dergelijk algemeen belang giften worden gevraagd van het bedrijfsleven en ook mag worden verwacht dat het bedrijfsleven zodanige belangen behartigt;
- men uit zakelijke overwegingen niet onverschillig kan staan tegenover de reactie die een weigering zou hebben opgeroepen, aangezien het niet denkbeeldig is dat het niet voldoen aan een dergelijke fatsoensverplichting de zakelijke relatie met de klanten zou schaden.

De huisarts, die het plaatselijke comité vakantiespelweek financieel ondersteunde, mocht zijn financiële bijdrage als bedrijfslast zien, omdat:

- voor de behartiging van een algemeen belang bijdragen werden verwacht van het bedrijfsleven en van personen als een huisarts, die uit hun praktijk een hoog inkomen genieten;
- de ondersteuning dienstig kan worden geacht voor de instandhouding van de goodwill van het beroep.

Beide uitspraken illustreren dat ondernemingen en beroepsbeoefenaren geen geïsoleerd bestaan leiden, maar een maatschappelijke functie hebben met daaruit voortvloeiende verplichtingen.

Voor veel ondernemingen gaan sociale verantwoordelijkheid en verbetering van het corporate image hand in hand.

Marginale toetsing

Is komen vast te staan dat een ondernemer uit zakelijke overwegingen heeft gesponsord of geschonken, dan mag de fiscus de aftrekbaarheid van de kosten niet bestrijden met de stellingname dat de uitgave te hoog is. De fiscus mist het toetsingsrecht inzake de hoogte van de ondernemingsuitgaven.

Zo eenvoudig was het tot 1983. In dat jaar, echter, heeft de Hoge Raad een arrest gewezen waarbij een marginale toetsing geïntroduceerd werd (Hoge Raad, BNB 1983/202).

Een medisch specialist maakte in het door de Hoge Raad besliste geval van een eigen vliegtuigje gebruik om een aantal bijeenkomsten met een zakelijk karakter – medische congressen en dergelijke in bijvoorbeeld Maastricht, Luxemburg, Kopenhagen of Bremen – vliegensvlug te kunnen bezoeken. De reizen geschieden op zakelijke gronden. In dat geval dienen de reiskosten ten laste van de winst te komen. Echter, aldus de Hoge Raad, dit is anders indien en voor zover het bedrag

van de extra kosten van het reizen per eigen vliegtuig in een zodanige wanverhouding staat tot het nut van deze snelle en kostbare wijze van reizen, dat geen redelijk denkende ondernemer kan volhouden die wijze van reizen met het oog op de zakelijke belangen te hebben verkozen.

Ook bij kunstsporing kan de door de Hoge Raad geïntroduceerde marginale toetsing aan de orde komen.

Stel, een dorpsmid geeft dermate hoge bedragen uit aan de sponsoring van kunst dat de inspecteur kan bewijzen dat die kosten niet opwegen tegen het voordeel van grotere naamsbekendheid. De dorpsmid zal dan niet kunnen waarmaken dat hij als redelijk handelend ondernemer deze uitgaven met het oog op zijn zakelijke belangen heeft gedaan. In dat geval zijn de kosten die uitgaan boven een redelijk reclamebudget niet ten laste van de winst te brengen. Voor een kunsthandelaar zal de grens waarschijnlijk elders liggen. Naarmate het ondernemingsbeleid minder nadrukkelijk wordt beheerst door één persoon is het waarschijnlijker dat kosten volledig als aftrekbare bedrijfskosten ten laste van de fiscale winst kunnen komen.

Giftenregeling

Tot nu ging het om puur zakelijke kosten en over giften die als zakelijke kosten gekwalificeerd kunnen worden. Wanneer geen sprake is van zakelijke kosten, resteren voor een aftrekmogelijkheid de in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting gegeven *giftenregelingen*. Die regelingen gelden voor alle belastingplichtigen die vallen onder de inkomsten- en vennootschapsbelasting, ook voor hen die niet ondernemer zijn.

De giftenregeling in de inkomstenbelasting

Ondernemers/natuurlijke personen vallen onder de inkomstenbelasting, die uiteenlopende regelingen kent voor 'gewone' giften en voor giften in de vorm van periodieke uitkeringen.

De 'normale' giftenregeling

Het gezamenlijk bedrag van de in een kalenderjaar gedane giften is binnen bepaalde grenzen aftrekbaar van het onzuiver inkomen. De giften komen in aftrek voor zover zij meer bedragen van 1% van het positieve onzuiver inkomen en tevens meer dan f 120,-. De aftrek bedraagt maximaal 10% van het onzuiver inkomen. De giften moeten gedaan aan binnen Nederland of de Nederlandse Antillen gevestigde kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke en het algemeen nut beogende instellingen.

Voorbeeld: bij een onzuiver inkomen van f 60.000,- is bij een gift van f 1.000,- een bedrag van f 400,- aftrekbaar. De drempel is 1% van het onzuiver inkomen (f 600,-). De aftrek bedraagt $f 1.000,- - f 600,- = f 400,-$.

Echtpaar

Zowel voor de normale giftenregeling als voor giften in de vorm van periodieke uitkeringen geldt dat de giften van man en vrouw gezamenlijk in aanmerking worden genomen. De aftrekbare giften worden sinds 1984 tezamen met andere aftrekposten toegerekend aan de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen.

Giften in de vorm van periodieke uitkeringen

Vanaf 1 januari 1984 is de fiscale behandeling van periodieke uitkeringen ingrijpend gewijzigd. Giften in de vorm van termijnen van lijfrenten aan de al eerder genoemde culturele, wetenschappelijke etc. instellingen zijn sindsdien volledig aftrekbaar. In dit geval gelden de limieten van de gewone giftenregeling dus niet. Een tweede bijzonderheid is dat ook aftrekbaar zijn giften in de vorm van termijnen van lijfrenten aan binnen Nederland gevestigde verenigingen, welke tenminste 25 leden tellen, mits deze verenigingen volledige rechtsbevoegdheid hebben en van vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld. In dit geval hoeft de vereniging geen culturele, wetenschappelijke instelling te zijn. Deze bijzondere regelingen voor lijfrenten gelden alleen indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan, te weten:

- a. er moet sprake zijn van termijnen van lijfrenten (dat wil zeggen van het in leven zijn van enig persoon afhankelijke, gelijkmatige periodieke uitkeringen);
- b. deze uitkeringen moeten minstens éénmaal per jaar worden uitgekeerd over een periode van minimaal vijf jaar (of tot eerder overlijden);
- c. de verplichting moet worden aangegaan bij notariële akte.

Wordt aan de voorwaarden niet voldaan, dan is aftrek voor de gedane periodieke uitkeringen mogelijk op basis van de hiervóór reeds beschreven normale giftenregeling.

De giftenregeling in de vennootschapsbelasting

Giften zonder zakelijk karakter, dat wil zeggen niet gedaan in het belang van de onderneming, zijn niet als bedrijfslasten aan te merken. Bij B.V.'s waarvan de aandelen toebehoren aan één aandeelhouder of aan een besloten groep van aandeelhouders, rijst bij deze giften de vraag wie in feite de schenker is: de B.V. of de aandeelhouder?

Vennootschapsrechtelijk zijn deze giften in strijd te achten met het doel van de N.V. of de B.V. Desalniettemin heeft de wetgever in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 giften aan kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke en het algemeen nut beogende instellingen binnen zekere grenzen aftrekbaar gemaakt. De instellingen moeten wel in Nederland of in de

Nederlandse Antillen zijn gevestigd. De in deze regeling bedoelde giften zijn voor de vennootschapsbelasting aftrekbaar voor zover zij tezamen meer dan f 500,- per jaar bedragen. Aftrekbaar is het deel boven f 500,-. De aftrek kan maximaal 6% van de winst bedragen. Ter toelichting drie voorbeelden.

Voorbeeld 1:

De in een klein provincieplaatsje gevestigde boekhandel De Wit B.V. betaalt f 1.000,- per jaar aan de nationaal werkende Vereniging Rembrandt. De directeur/ enig aandeelhouder van De Wit B.V., de heer De Wit, is zeer geïnteresseerd in het werk van deze vereniging. De fiscale winst van de B.V. bedraagt in het betreffende jaar f 5.000,-. Een zakelijk belang voor de B.V. is niet aanwezig; door deze gift krijgt het bedrijf geen extra reclame, terwijl niet meedoen geen negatieve invloed heeft op de bedrijfsresultaten. De bijdrage is derhalve geen bedrijfslast, maar kan wel als gift in aanmerking komen, aangezien de Vereniging Rembrandt valt onder 'binnen het Rijk gevestigde kerkelijke, charitatieve, culturele, maatschappelijke en het algemeen nut beogende instellingen'.

Aftrekbaar is:

Gift	f 1.000,-
Niet aftrekbare drempel	f 500,-
	<hr/>
	f 500,-

Maximaal aftrekbaar is echter 6% van f 5.000,- = f 300,-.

Voorbeeld 2:

Dezelfde B.V. ondersteunt de plaatselijke kunststichting met een jaarlijkse bijdrage van f 250,-. Op de achterpagina van het programma van het jaarlijkse zomerfestival staat een dankwoord aan de lokale middenstand, waarbij de deelnemende bedrijven met name worden genoemd. Met deze gift wordt de naamsbekendheid van het bedrijf ondersteund, zodat hier sprake is van bedrijfskosten. Om die reden kan het bedrag ad f 250,- volledig ten laste van de fiscale winst worden gebracht.

Voorbeeld 3:

De Vereniging Rembrandt wordt ook gesteund door een landelijk bekend en ter beurze genoteerd bedrijf. Niet meedoen aan deze actie van deze vereniging zou tot negatieve publiciteit kunnen leiden. Dientengevolge is het bedrijfsbelang gediend met deze gift en is hier sprake van een bedrijfslast. Het gehele bedrag is aftrekbaar als bedrijfskosten.

In natura

Financiële ondersteuning kan ook in natura geschieden.

Voorbeelden zijn de vliegmaatschappij die gratis tickets verstrekt of de aannemer

die personeel en materieel ter beschikking stelt voor de bouw van tribunes. Als een ondernemer gratis diensten verleent of goederen levert, die normaal de bedrijfsvoering ter beschikking staan, zal hij veelal handelen met het oog op zijn bedrijfsbelang. De kostprijs van de prestatie is dan als bedrijfslast aftrekbaar.

Kunstaankopen en fiscale winstbepaling

Hoewel strikt genomen de fiscale behandeling van kunstaankopen buiten het terrein van de kunstsponsoring valt, nu toch enige aandacht voor de fiscale aspecten van kunstaankopen door bedrijven.

Kunstvoorwerpen welke worden aangekocht voor 'aankleding' van een bedrijf en ter verbetering van de werkomgeving zullen doorgaans als *bedrijfsmiddel* zijn aan te merken. Hetzelfde zal het geval zijn als een kunstcollectie wordt aangelegd teneinde het corporate image te verbeteren. Dit heeft een aantal specifieke fiscale gevolgen: in principe kan investeringsbijdrage (WIR) geclaimd worden; boekwinst behaald bij verkoop van bedrijfsmiddelen kan worden gereserveerd en worden afgeschreven op de kostprijs van het vervangende bedrijfsmiddel. Indien kunst wordt aangekocht louter ter belegging, ligt de fiscale situatie anders: er is geen recht op een investeringsbijdrage; boekwinst behaald bij verkoop van beleggingen is onmiddellijk belastbaar.

Gesteld dat vaststaat dat een kunstvoorwerp bedrijfsmiddel is, dan rijst de vraag of afschrijving is toegestaan. Voorwaarden voor afschrijving zijn, dat sprake is van waardedaling door technische (of economische) slijtage, alsmede dat de reaiduwaarde is gelegen beneden de kostprijs.

Deze twee vereisten zullen afschrijving veelal verhinderen. Wel is het mogelijk te kiezen voor het systeem van waardering op kostprijs of lagere bedrijfswaarde, en af te boeken indien de bedrijfswaarde aanmerkelijk en duurzaam daalt beneden de kostprijs.

5. Omzetbelasting

Onderbelicht

Aspecten van de omzetbelasting (BTW) worden in het kader van kunstsporing nogal eens over het hoofd gezien. Ook door de overheid uitgegeven brochures over de fiscale aspecten van kunstsporing reppen met geen woord over omzetbelasting. Ten onrechte zoals zal blijken. De vraag of al dan niet omzetbelasting is verschuldigd kan van grote invloed zijn op de hoogte van de netto te besteden c.q. te betalen sponsorbijdrage.

BTW-systeem

Omzetbelasting is, voor zover van belang, een belasting die geheven wordt van ondernemers die in Nederland goederen leveren en diensten verlenen. De omzetbelasting kent een 20%-tarief (hoofregel) en een 6%-tarief voor speciaal benoemde leveringen en diensten, voornamelijk in de sfeer van de eerste levensbehoeften. Het 6%-tarief geldt ook voor leveringen van bepaalde kunstwerken! (Zie hierna onder 'Omzetbelasting bij aankoop kunstvoorwerpen'). Van de verschuldigde belasting mogen ondernemers de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting aftrekken, de zogenaamde vooraf trek ofwel aftrek van voorbelasting. Deze vooraf trek is evenwel uitgesloten indien de ondernemer voor de heffing van omzetbelasting vrijgestelde prestaties verricht (bijvoorbeeld banken en verzekeringsmaatschappijen). Zo zal de verzekeringsmaatschappij die een Van Gogh koopt de op de koopprijs drukkende omzetbelasting (6%) niet in aftrek kunnen brengen.

Giften en omzetbelasting

In het voorafgaande werd onderscheid gemaakt tussen de eigenlijke sponsoring (een zakelijke activiteit ter vergroting van naamsbekendheid en ondersteuning van het corporate image) en het geven van financiële ondersteuning zonder enige tegenprestatie (gift). In het tweede geval levert de gesponsorde geen prestatie voor de financiële bijdrage. Zonder die prestatie van zijn kant (in het belastingjargon 'dienst' of 'levering' genaamd) is de gesponsorde geen omzetbelasting verschuldigd. Bij geldverstrekking zonder enige tegenprestatie doen zich derhalve in principe geen omzetbelastingconsequenties voor.

Giften in natura

Het kan zijn dat geen geld maar goederen of diensten als gift aan de gesponsorde ter beschikking worden gesteld zonder dat deze een tegenprestatie verricht. In dat geval zijn er voor de omzetbelasting wel gevolgen.

Stel, een ondernemer doet aan een relatie een gift in natura. Deze ondernemer zal de voorbelasting, die drukt op het goed of de dienst die het object van schenking

vormt, soms niet kunnen aftrekken. Aftrek is namelijk uitgesloten als de begiftigde, bij rechtstreekse aanschaffing van goederen of diensten, de voorbelasting niet of hoofdzakelijk niet zou hebben kunnen aftrekken.

Voorbeeld:

Aannemer Hamer B.V. geeft aan het plaatselijke ziekenhuis bij de opening daarvan een schilderij. Hamer B.V. kan de bij de inkoop aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting niet verrekenen. (Als het ziekenhuis zelf het schilderij zou hebben aangeschaft zou de omzetbelasting evenmin verrekenbaar zijn geweest.)

De uitsluiting van de aftrek van voorbelasting vindt niet plaats als de waarde van de gift in natura gering is. Hierbij gelden stringente voorwaarden. Deze zijn neergelegd in het zogenaamde Besluit Uitsluiting Aftrek waarin men onder andere een bovengrens van f 500,- per begiftigde aantreft.

Privégebruik; eenmanszaak

Wanneer een particuliere ondernemer om andere dan zakelijke redenen *goederen* wegschenkt, wordt deze handeling geacht vanuit de privé sfeer te zijn gebeurd. Voor de omzetbelasting gaat aan deze schenking vanuit de privé sfeer een fictieve levering vooraf. Dit betekent dat de ondernemer omzetbelasting moet afdragen. De maatstaf van heffing in gevallen als deze is afzonderlijk geregeld.

Sponsoring en omzetbelasting

In geval van sponsoring in de eigenlijke zin van het woord, staat tegenover de bijdrage van de sponsor een concrete tegenprestatie van de gesponsorde. Men denke aan naams- en/of logovermelding, vrijkaartjes en dergelijke. In dat geval dient de gesponsorde, mits hij als ondernemer voor de omzetbelasting is aan te merken, over de vergoeding voor de door hem geleverde prestatie omzetbelasting in rekening te brengen. Hij moet een factuur uitreiken waarin deze omzetbelasting wordt gespecificeerd.

Hier tegenover staat dat de gesponsorde de in rekening gebrachte omzetbelasting die betrekking heeft op de verrichte belaste prestaties (bijvoorbeeld omzetbelasting op drukkosten) kan verrekenen met de af te dragen omzetbelasting.

Voor de sponsor is de hem in rekening gebrachte omzetbelasting als voorheffing verrekenbaar indien de sponsor uitsluitend voor de omzetbelasting belaste prestaties verricht en de tegenprestatie niet in de consumptieve sfeer ligt. Is dit laatste wel het geval (bijvoorbeeld verstrekking van vrijkaartjes aan het personeel van de sponsor) dan is de omzetbelasting niet verrekenbaar als de sponsor in totaal voor meer dan f 500,- per jaar aan consumptieve aanschaffingen uitgeeft per relatie of per personeelslid. Sponsors die uitsluitend of ten dele vrijgestelde

prestaties verrichten (bijvoorbeeld banken) kunnen de omzetbelasting niet dan wel slechts gedeeltelijk verrekenen.

Vergoeding

Omzetbelasting wordt geheven over de *vergoeding*. Voorstelbaar is dat een sponsor een relatief hoge vergoeding betaalt voor de prestatie van de gesponsorde. In dat geval zal toch omzetbelasting worden berekend over het totale bedrag van de vergoeding. In voorkomende gevallen, waarin mede van een bevoordelingsoogmerk sprake is, zou kunnen worden overwogen enerzijds een (zakelijke) gift te doen en anderzijds een vergoeding voor de te leveren prestatie te betalen. De fiscus zal dan het standpunt innemen dat ook het gift-element deel uitmaakt van de vergoeding. Er is op dit punt nog geen concrete jurisprudentie.

Wettelijke tegemoetkoming

Een culturele organisatie die in beginsel is vrijgesteld ter zake van haar hoofdactiviteit – men denke met name aan musea – kan zeer wel omzetbelastingplichtig zijn ter zake van nevenactiviteiten. Indien die nevenactiviteiten zijn gericht op de verkrijging van financiële steun – bijvoorbeeld het geven van naamsbekendheid aan een sponsor – verleent de wetgever enige tegemoetkoming. Deze nevenactiviteiten worden namelijk vrijgesteld; de financiële omvang van de vrijgestelde diensten is echter aan een maximum gebonden. Zo mogen de ontvangsten ter zake van die diensten niet meer bedragen dan f 25.000,- per jaar. Voor leveringen geldt daarnaast nog een vrijstelling van f 125.000,-. Als deze grenzen in enig jaar worden overschreden, dan worden deze organisaties in de heffing van omzetbelasting betrokken. Hoewel de fiscus dit niet uitdrukkelijk kenbaar heeft gemaakt, kan ervan worden uitgegaan dat, wanneer als gevolg van *bijzondere eenmalige* omstandigheden deze grens wordt overschreden, heffing in het jaar van overschrijding achterwege blijft. Indien in het volgende jaar zich opnieuw een overschrijding voordoet, moet in dat jaar in ieder geval omzetbelasting betaald worden.

Teruggaaf

Naast de hierboven omschreven, vrij algemene tegemoetkomingsregeling dient nog vermeld te worden dat openbare musea en andere speciaal aangewezen sociaal-culturele instellingen en bijvoorbeeld ook onderwijsinstellingen in een aantal gevallen teruggaaf van omzetbelasting kunnen krijgen. (Naar wordt verwacht zal deze regeling binnen afzienbare tijd worden afgeschaft.) Het verzoek tot teruggaaf moet worden gedaan op een ter inspectie verkrijgbaar formulier. Het verzoek moet betrekking hebben op de in een kwartaal aangeschafte goederen en

moet worden ingediend binnen drie maanden na afloop van het kwartaal. Openbare musea kunnen teruggaaf verkrijgen van omzetbelasting op goederen die deel uit gaan maken van de verzameling van de musea.

Naheffing

Uit het bovenstaande blijkt dat het van groot belang is bij het afsluiten van sponsorcontacten met de omzetbelastingconsequenties rekening te houden. Voorkomen wordt aldus dat de gesponsorde achteraf moet constateren dat hij (netto) minder sponsorbijdrage ontvangt, omdat in het sponsorbedrag omzetbelasting begrepen blijkt te zijn die door de fiscus nageheven kan worden.

Omzetbelasting bij aankoop kunstvoorwerpen

Op kunstaankopen bij galerieën, kunsthandelaren en kunstenaars, die als ondernemer voor de omzetbelasting worden aangemerkt, drukt omzetbelasting, doorgaans naar het 'verlaagd' tarief van 6%. Ook de verkoop van kunstwerken door artotheken valt veelal onder het verlaagd tarief van 6%. Daarentegen zijn diensten, verricht door kunstenaars, bijvoorbeeld het maken van een ontwerp voor een bedrijfslogo of voor ruimtelijke vormgeving in een kantoorpand, aan het 'hoge' tarief van 20% onderworpen. Leveringen van kunstvoorwerpen vallen dus in het algemeen onder het verlaagd tarief, diensten van kunstenaars daarentegen onder het verhoogd tarief.

Met opzet wordt gesproken van 'in het algemeen', want niet alles wat met kunst te maken heeft is aan het verlaagd tarief onderworpen. Beeldhouwwerken en andere voorwerpen van plastische kunst zijn bijvoorbeeld slechts aan het 6%-tarief onderworpen indien zij door *kunstenaars* (opleiding, deelname aan tentoonstellingen en dergelijke zijn relevante criteria) zijn ontworpen, niet als massaproducten zijn aan te merken en, voor zover het andere voorwerpen dan plastische kunst betreft, *eigenhandig* zijn uitgevoerd.

6. Sponsoring en schenkingsrecht

Schenkingsrecht

Ter afsluiting van deze fiscale *grande parade* wordt aandacht geschonken aan een ander onderbelicht aspect van de fiscale consequenties van kunstsporing, namelijk het in de inleidende fiscale paragraaf reeds genoemde *schenkingsrecht*. Duidelijk is dat schenkingsrecht aan de orde komt bij giften. Dit is ook zo wanneer een gift wordt gedaan met het oog op het ondernemingsbelang; het zakelijk motief staat namelijk niet aan de bevoordelingsbedoeling in de weg.

Onder gift wordt verstaan iedere bevoordeling uit vrijgevigheid. Hoewel de schenkingsrechtproblematiek zich in het normale geval van sponsoring wel niet zal voordoen, is niet uitgesloten dat sponsoring gepaard gaat met vrijgevigheid (dat geldt overigens voor elke wederkerige overeenkomst): dit is het geval indien de sponsor bewust, met het oogmerk de gesponsorde te bevoordelen, 'te veel' betaalt voor de prestatie van de gesponsorde. In dat geval is over het 'te veel' schenkingsrecht verschuldigd. Het motief van de sponsor, dat mede gelegen is in de publiciteit welke hij door de sponsoring verkrijgt, doet daaraan niet af.

Geen schenkingsrecht is verschuldigd bij schenkingen van maximaal (voor 1987) f 6.617,-, indien geschonken wordt aan een binnen het Rijk gevestigde kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instelling; aan de schenking mag dan geen opdracht verbonden zijn die aan die schenking het karakter ontnemt te zijn geschied in het algemeen belang. Schenkingen gedaan door eenzelfde schenker aan eenzelfde begiftigde binnen het tijdsverloop van twee jaren worden tezamen geteld.

Het schenkingsrecht bij hogere bedragen beloopt 11% over het totale geschonken bedrag. In principe komt het schenkingsrecht voor rekening van de begiftigde. Het is echter mogelijk dat de schenker 'vrij van recht' schenkt: in de schenking wordt dan geacht mede te zijn begrepen het schenkingsrecht en het uiteindelijk verschuldigde recht wordt dan over dat verhoogde bedrag berekend.

Bij schenkingen aan andere dan de voormelde instellingen bedraagt de vrijstelling – eveneens berekend per periode van twee jaar – maximaal (voor 1987) f 3.969,- en ligt het tarief, afhankelijk van de grootte van de schenking, tussen 41% en 68%.

Geheel vrijgesteld zijn verder schenkingen aan overheidsorganen (bijvoorbeeld gemeentemusea) voorzover ook hieraan niet de eerdergenoemde beperkende opdracht wordt verbonden. De Minister van Financiën heeft de bevoegdheid in speciale gevallen kwijtschelding te verlenen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij schenking van kunstvoorwerpen aan binnen Nederland gevestigde instellingen, die deze voorwerpen in de regel kosteloos, of tegen een matige toegangsprijs ter bezichtiging van het publiek stellen, zoals musea welke geëxploiteerd worden door een stichting of een vereniging.

Voorts kan het schenkingsrecht worden kwijtgescholden voor schenking aan binnen Nederland gevestigde verenigingen en stichtingen, die (nagenoeg) uitsluitend de bevordering van kunst ten doel hebben.

Tenslotte heeft de minister nog de bevoegdheid kwijtschelding te verlenen van het

recht, verschuldigd wegens een schenking ten algemene nutte van het grondgebied van het Rijk, die gebonden is aan een bepaald tijdstip of een bepaalde gebeurtenis. Een voorbeeld betrof de renovatie van het Concertgebouw. De Stichting 'Steun het Concertgebouw' werd door de inspecteur destijds als een algemeen belang beogende instelling aangemerkt. Voorzover niet vrijgesteld was de stichting in beginsel 11% schenkingsrecht verschuldigd over de door haar verkregen schenkingen. Schenkingen die deze stichting op grond van haar statuten op haar beurt aan de N.V. Het Concertgebouw doet, zijn ingevolge wettelijke regeling vrijgesteld. Uiteindelijk verleende de minister, omdat de schenkingen plaatsvonden naar aanleiding van een bepaalde gebeurtenis, namelijk de renovatie van het Concertgebouw, kwijtschelding van schenkingsrecht, voor schenkingen die binnen een bepaalde termijn door de stichting zouden worden verkregen in het kader van de actie tot renovatie.