

# Commerciële activiteiten en een ANBI-status, verhinderd of niet?

---

De invloed van commerciële activiteiten op een ANBI-status en de tussenkomst van de Geefwet hierop.

Naam: Leonie Zevenbergen  
Studentnummer: 358441  
Begeleider: Drs. J.E. van den Berg  
Erasmus Universiteit Rotterdam  
Bachelorscriptie Fiscale Economie  
mei/juni 2014

# Inhoudsopgave

Voorwoord .....	4
1. Inleiding .....	5
1.1 Geefgedrag in Nederland .....	5
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Opzet onderzoek .....	6
1.4 Afbakening.....	6
2. Geefwet.....	8
2.1 Doel .....	8
2.1.1 Subdoelen.....	9
2.2 Inhoud.....	9
2.2.1 ANBI-begrip .....	9
2.2.2 Commerciële activiteiten .....	10
2.2.3 Overige maatregelen .....	11
2.3 Conclusie .....	11
3. ANBI-status .....	12
3.1 Parlementaire behandeling .....	12
3.2 Eisen voor een ANBI-status .....	14
3.2.1 Rechtsvorm .....	14
3.2.2 Algemeen nut beogen.....	15
3.2.3 Gegevens openbaar maken .....	17
3.2.4 Voorwaarden ministeriële regeling .....	17
3.2.5 Vestigingsplaats .....	18
3.2.6 Aanmerking door inspecteur .....	18
3.3 Voordelen ANBI-status.....	19
3.4 Conclusie .....	19
4. Commerciële activiteiten .....	21
4.1 Parlementaire behandeling .....	21
4.2 Jurisprudentie.....	24
4.2.1 Muziekschrift-arrest .....	24

4.2.2 Scientologykerk-arrest.....	25
4.2.3 Arrest ouderenvervoer .....	25
4.2.4 Arrest gastenverblijf klooster .....	26
4.2.5 Arrest kinderopvang.....	26
4.3 Jurisprudentie na invoering Geefwet .....	27
4.4 Commerciële activiteiten en vennootschapsbelasting .....	28
4.4.1 Belastingplichtigen .....	28
4.4.2 Vrijstelling .....	29
4.4.3 Fiscale faciliteiten .....	30
4.5 Conclusie .....	31
5. De Geefwet en de commerciële activiteiten van een ANBI.....	33
5.1 Verband ANBI-status en commerciële activiteiten.....	33
5.2 Verschil tussen commerciële activiteiten .....	33
5.3 Voorwaarden .....	34
5.3.1 Rechtsvorm .....	34
5.3.2 90%-criterium .....	35
5.3.3 Bestedingseis .....	35
5.3.4 Anti-oppoteis.....	35
5.3.5 Wervingskosten .....	36
5.3.6 Hoeveelheid commerciële activiteiten.....	36
5.4 Vennootschapsbelasting .....	36
5.4.1 Vrijstelling .....	36
5.4.2 Fiscale faciliteit: fictieve vrijwilligerskosten .....	37
5.4.3 Fiscale faciliteit: fondswerversaftrek.....	37
5.4.4 Fiscale faciliteit: bestedingsreserve .....	37
5.5 Geefwet.....	38
5.6 Conclusie .....	39
6. Conclusie.....	41
6.1 Samenvatting.....	41
6.2 Conclusie .....	41
6.3 Beperkingen en vervolgonderzoek.....	42
Bijlage .....	44
Literatuurlijst.....	45
Literatuur .....	45

Kamerstukken .....	45
Jurisprudentie .....	46
Overige bronnen .....	46

## Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie over de commerciële activiteiten van een ANBI-instelling en de invloed hiervan op een ANBI-status. Eveneens doe ik onderzoek naar de invloed van de Geefwet hierop. Deze scriptie vormt mijn afsluitende opdracht voor de bacheloropleiding Fiscale Economie.

Het idee voor het onderwerp van deze scriptie is naar aanleiding van het vak Vennootschapsbelasting. Hierbij kwam ik in aanraking met beperkte en onbeperkte belastingplichtigen. Toen ik mij hier verder in ging verdiepen, stuitte ik op de Geefwet. Het leek mij interessant om hier een scriptie over te schrijven. Juist omdat deze wet recent is ingevoerd. Na enig onderzoek kwam ik op de onderzoeksvraag over de commerciële activiteiten en een ANBI-status en de invloed van de Geefwet hierop.

Ik wil meneer van den Berg bedanken voor de begeleiding van deze bachelorscriptie. In het bijzonder voor de goede literatuurtips en de leerzame feedback. Daarnaast gaat mijn dank uit naar mijn ouders, zus en broer. Bedankt voor de tijd die jullie in het nalezen van mijn scriptie hebben gestoken!

Leonie Zevenbergen

Juni 2014

# 1. Inleiding

## 1.1 Geefgedrag in Nederland

In Nederland is er al jaren een rijke traditie van vrijgevigheid. In 2011 werd er in totaal €4,3 miljard gegeven aan goede doelen.<sup>1</sup> Zelfs in tijden van economische crisis blijft de vrijgevigheid bestaan. Dit betekent dat veel Nederlanders zelf hun plicht hierin zien. Vanuit de wetgeving is hier altijd veel stimulering voor geweest. Ook de overheid gaf veel subsidies aan goede doelen. De laatste jaren is de overheid bezig zijn taken te verkleinen en op het gebied van vrijgevigheid de taken over te dragen aan de private sector. Het particulier initiatief blijkt sterk genoeg om hier als overheid terug te treden. Dit past ook bij het beleid voor een kleinere overheid.<sup>2</sup>

## 1.2 Probleemstelling

Het terugtreden van de overheid op het gebied van vrijgevigheid is de oorzaak van de implementatie van de Geefwet per 1 januari 2012. Het kabinet had deze wet al in het Regeer- en Gedoogakkoord van het Kabinet-Rutte-Verhagen en het Belastingplan 2012 aangekondigd. De Geefwet bevat enkele wijzigingen van belastingwetten ter stimulering van het doneren aan de goede doelen.<sup>3</sup> In de Geefwet zijn verschillende wetswijzigingen opgenomen voor Algemeen Nut Beoogde Instellingen (hierna: ANBI's.) Wanneer een goed doel als ANBI wordt aangemerkt, heeft het recht op verschillende fiscale vrijstellingen en faciliteiten. Daarnaast kunnen donaties aan ANBI's vermindering van belastingbetaling opleveren voor particulieren en bedrijven.<sup>4</sup>

De wetswijzigingen voor ANBI's moeten tot gevolg hebben dat deze instellingen nog meer afhankelijk worden van het maatschappelijk initiatief en minder afhankelijk van de overheid.<sup>5</sup> Onder andere zijn er wijzigingen geweest op het gebied van de commerciële activiteiten die verschillende ANBI's uitoefenen. In de meeste gevallen zullen de opbrengsten van de commerciële activiteiten ten goede komen aan het algemeen nut beoogde doel. Commerciële activiteiten mogen niet het doel worden voor ANBI's. Ook mag men geen commerciële activiteiten uitvoeren als de opbrengsten niet ten goede komen aan het algemeen nut.<sup>6</sup> Er bestaat dus een spanningsveld tussen toegestane commerciële activiteiten en niet toegestane commerciële activiteiten. Deze scriptie gaat over de vraag of commerciële activiteiten een ANBI-status kunnen verhinderen. Ook onderzoekt het of de Geefwet hierop invloed heeft gehad. Dit leidt tot de volgende probleemstelling:

---

<sup>1</sup> Werkgroep Filantropische studies (FSW VU), *Geven in Nederland 2013*, blz. 1.

<sup>2</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 1-2.

<sup>3</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 1-5.

<sup>4</sup> S.A. Stevens, *Geefwet*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 5.

<sup>5</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 1-2.

<sup>6</sup> S.A. Stevens, *Geefwet*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 20-28.

## ***Kunnen commerciële activiteiten een ANBI-status verhinderen? Welke invloed heeft de Geefwet hierop?***

Om tot een conclusie te komen op deze probleemstelling, wordt het onderzoek verdeeld in vier deelvragen.

- Wat is de inhoud van de Geefwet?
- Wat is een ANBI-status?
- Wat zijn commerciële activiteiten?
- Wat is de invloed van de Geefwet op de (mogelijke) commerciële activiteiten van een ANBI?

### **1.3 Opzet onderzoek**

Het tweede hoofdstuk zal uiteenzetten wat de inhoud van de Geefwet is en welke zaken uit de Geefwet van belang zijn voor dit onderzoek. Hoofdstuk 3 geeft een beschrijving van een ANBI-status. Ook behandelt het de eisen waaraan een instelling moet voldoen om aangemerkt te worden als ANBI. In hoofdstuk 4 komt de definitie van commerciële activiteiten uitgebreid aan bod. Tevens behandelt dat hoofdstuk enkele arresten omtrent ANBI's en commerciële activiteiten. Hoofdstuk 5 gaat uitgebreid in op de invloed van de Geefwet op commerciële activiteiten. Daarin worden ook enkele gezichtspunten vanuit de literatuur behandeld. Ten laatste volgt een eindconclusie op de probleemstelling en een korte samenvatting van het geheel.

Het onderzoek zal gebaseerd zijn op een literatuuranalyse. Hierbij wordt gebruik gemaakt van wetenschappelijke literatuur, jurisprudentie en documenten van de overheid. Van de jurisprudentie zal gebruik gemaakt worden van de rechtspraak die in de meeste gevallen gebaseerd zijn op wetgeving voor 1 januari 2012, maar die nog steeds van toepassing is. Er zijn nog maar enkele arresten geweest die gebaseerd zijn op de wetgeving na 1 januari 2012.

### **1.4 Afbakening**

Deze scriptie zal specifiek gaan over ANBI's in Nederland. Verschillende fiscale faciliteiten zijn ook beschikbaar voor giften aan ANBI's of goede doelen in het buitenland, maar de regelgeving omtrent deze instellingen behandelt deze scriptie niet.

De Geefwet bestaat uit meerdere wetswijzigingen binnen de fiscale wetgeving. De scriptie zal enkel de wetswijzigingen van de ANBI, de commerciële activiteiten van de ANBI en een gedeelte van de wijzigingen in de vennootschapsbelasting uitgebreid behandelen. Deze zijn namelijk relevant voor het onderzoek. Om de context van de zaken duidelijk te maken zullen enkele andere belangrijke wijzigingen uit de Geefwet kort worden besproken. In hoofdstuk 3 over de ANBI-status zal kort worden ingegaan op de voordelen en fiscale faciliteiten voor een ANBI-instelling.

In deze scriptie wordt niet de specifieke wetgeving rondom culturele instellingen behandeld. Deze scriptie onderzoekt de ANBI's waarvoor geen uitzonderingen of specifieke regelgeving is gemaakt.



## 2. Geefwet

In het Regeer- en Gedoogakkoord van het Kabinet-Rutte-Verhagen werden de plannen voor een Geefwet aangekondigd.<sup>7</sup> In juni 2011 deed de regering een voorstel voor de Geefwet.<sup>8</sup> Deze Geefwet moest de donaties aan goede doelen gaan stimuleren en eventuele belemmeringen die erop dit gebied zijn wegnemen. De parlementaire behandeling van de Geefwet, Belastingplan 2012 en Overige Fiscale Maatregelen 2012 heeft geleid tot enkele wetswijzingen, die als verzamelnaam de Geefwet kregen. Per 1 januari 2012 zijn de wetswijzingen van kracht geworden. Dit hoofdstuk gaat in op de vraag wat het doel is van de Geefwet, de inhoud van de Geefwet en welke zaken uit de Geefwet van belang zijn in dit onderzoek.

### 2.1 Doel

In een brief van de Staatssecretarissen van Veiligheid en Justitie, van Financiën en van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap over het voorstel van de Geefwet geven de Staatssecretarissen aan dat het doel van de Geefwet is het nog meer stimuleren van het doneren aan goede doelen en het faciliteren hiervan.<sup>9</sup> Publieke en private partijen moeten met elkaar gaan samenwerken om dit doel te verwezenlijken. De goede doelen moeten zelf actief op zoek gaan naar manieren om geldmiddelen binnen te halen. Omdat de bijdrage van de overheid door middel van subsidies zal worden verminderd in het kader van een kleinere overheid. Het kabinet vindt bij een kleinere overheid passen dat het maatschappelijk middenveld meer initiatief moet gaan nemen om de goede doelen te blijven stimuleren. Aangezien Nederland een grote filantropische sector heeft, is het particuliere initiatief, volgens de Staatssecretarissen, al duidelijk aanwezig. Maar dit zal nog verder moeten worden gestimuleerd. Om de samenwerking tussen de filantropische sector en de overheid te verbeteren en te continueren is er een convenant tussen het kabinet en de Samenwerkende Brancheorganisatie Filantropie gesloten. Hierin hebben de partijen hun wens om structureel samen te werken vastgelegd. Om het einddoel, stimulering van geefgedrag, te bereiken heeft de Geefwet enkele subdoelen.

---

<sup>7</sup> Regeer- en Gedoogakkoord Kabinet-Rutte-Verhagen, Rijksoverheid 2010.

<sup>8</sup> Voorstel van Wet Kamerstuk 33006, nr. 2.

<sup>9</sup> Brief aan Tweede Kamer kamerstuk 32740, nr. 6, blz. 1-2.

### 2.1.1 Subdoelen

Ten eerste wil men het ANBI-begrip verduidelijken en stroomlijnen.<sup>10</sup> Wat algemeen nut inhoudt is niet veranderd, volgens de Staatssecretaris van Financiën. Enkel wil men een duidelijke definitie van de ANBI-instelling en algemeen nut in de wetgeving.<sup>11</sup>

Het tweede subdoel is om het ondernemerschap een plaats te geven binnen de goede doelen. Kanttekening hierbij is dat de opbrengsten verkregen door dit ondernemerschap ten goede moeten komen aan het algemeen nut beoogde doel van de instelling. Het ondernemerschap is vooral een belangrijke zaak voor de culturele sector. Eén van de belangrijkste redenen om de Geefwet in te voeren, was ook vooral om de culturele sector minder afhankelijk te maken van subsidies en over te laten aan het initiatief van de samenleving.<sup>12</sup> Dit onderzoek handelt over de gehele ANBI-sector en zal zich niet speciaal richten op de culturele sector.

Ten derde is de Geefwet ook bedoeld om het toezicht en de transparantie in de goede doelensector te versterken en te verbeteren. Het kabinet is van mening dat iedere Nederlander die een gift doet aan een goed doel moet kunnen weten of zijn of haar gift daadwerkelijk wordt besteed aan het beoogde doel en ook effectief worden ingezet. Dit zal leiden tot meer publieksvertrouwen. Publieksvertrouwen zal weer leiden tot meer stimulans voor het geefgedrag. Wel geeft het kabinet aan terughoudend te moeten zijn in de zeggenschap over de besteding van de geldmiddelen. Daar kan het kabinet zich niet over uitspreken. Daarom ziet het kabinet het als doel om toezicht en transparantie te bevorderen. In hun brief geven de Staatssecretarissen aan dat het kabinet het niet wenselijk acht de wetgeving omtrent toezicht en transparantie te verwerken als onderdeel in de Geefwet.<sup>13</sup> Op deze punten kan nog veel worden verbeterd. De maatregelen zullen nog verder worden onderzocht en uitgewerkt. Inmiddels is per 1 januari 2014 verplicht gesteld dat een ANBI verschillende gegevens openbaar moet maken op internet, ter bevordering van de transparantie.<sup>14</sup>

## 2.2 Inhoud

Het hoofd- en de subdoelen moeten bereikt worden door verschillende maatregelen die in de wetwijzigingen zijn opgenomen.

### 2.2.1 ANBI-begrip

Het ANBI-begrip is verplaatst van de Wet Inkomstenbelasting 2001 artikel 6.33 naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b, omdat het een algemene definitie moest worden. Wat de

---

<sup>10</sup> M.M.F.J. van Bakel, *Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/592.

<sup>11</sup> S.C.J. Hemels, *Gedefinieerde belangen: algemeen nut na de Geefwet*, WPNR 2012/6917.

<sup>12</sup> Brief aan Tweede Kamer kamerstuk 32740, nr. 6, blz. 1-5.

<sup>13</sup> Brief aan Tweede Kamer kamerstuk 32740, nr. 6, blz. 6.

<sup>14</sup> Brief aan Tweede Kamer kamerstuk 33006, bijlage bij nr. B, blz. 2.

definitie van algemeen nut inhoudt, veranderd niet. De oude jurisprudentie die hier over geweest is, blijft gewoon van kracht. Enkel was er voor de invoering van de Geefwet een open norm voor de definitie van algemeen nut, het kabinet heeft besloten deze wat meer in te kleden. Dit heeft tot gevolg dat er een limitatieve opsomming in de wet wordt opgenomen van wat algemeen nut inhoudt.<sup>15</sup> Voor een uitgebreide behandeling van de definitie van algemeen nut en de eisen voor een ANBI-status wordt verwezen naar hoofdstuk 3.

### 2.2.2 Commerciële activiteiten

Commerciële activiteiten mogen de ANBI-status niet meer in de weg staan. Onder voorgaande wetgeving konden commerciële activiteiten een ANBI-status verhinderen.<sup>16</sup> Dit lag gelegen in het feit dat een ANBI-instelling voor ten minste 90% het algemeen nut moest dienen. De norm waar naar gekeken werd waren de activiteiten. Wanneer meer dan 10% van de activiteiten commerciële activiteiten waren, verloor een instelling de ANBI-status. Door de Geefwet is de norm definitief verlegd naar de uitgaven. Zolang de opbrengst van de commerciële activiteiten maar op een redelijke termijn aangewend wordt aan het algemeen nut, staan de commerciële activiteiten niet in de weg voor het 90%-criterium.<sup>17</sup>

Daarnaast zijn de regels omtrent het winstoogmerk ook veranderd. De ANBI-instelling mocht onder de oude wetgeving geen winstoogmerk hebben, ongeacht welke activiteit werd uitgevoerd. Met de Geefwet is in de wet opgenomen dat enkel voor de algemeen nuttige activiteiten geldt dat er geen winstoogmerk mag worden nagestreefd.<sup>18</sup> Zolang de opbrengsten van de commerciële activiteiten maar besteed worden aan het algemeen nut. Wanneer men met commerciële activiteiten wel een winstoogmerk nagestreefd mag worden, zijn de commerciële activiteiten in de meeste gevallen toegestaan.<sup>19</sup>

Verder is in de wetgeving de eis verdwenen dat de kosten van de werving van gelden in redelijke verhouding moeten staan ten opzichte van de bestedingen die de ANBI doet aan het algemeen nut wat de stichting dient. Dit redelijkheidscriterium is verdwenen om nog meer ruimte te geven aan ANBI-instellingen om commerciële activiteiten te ontplooiën.<sup>20</sup>

In combinatie met de andere regels ter stimulans van commerciële activiteiten van ANBI's, is er in de vennootschapsbelasting een vrijstelling opgenomen voor ANBI's. Deze vrijstelling betreft een vrijstelling tot een bepaalde winstdrempel. Er is gekozen om geen vrijstelling voor ANBI's van de

---

<sup>15</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 7.

<sup>16</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 5 en o.a. HR 7 november 2003, nr. 38049, BNB 2004/30.

<sup>17</sup> M.E. Kastelein, *Het wisselende regellandschap voor ANBI's*, Forfaitair 2012/230.

<sup>18</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a lid 1 a.

<sup>19</sup> M.E. Kastelein, *Het wisselende regellandschap voor ANBI's*, Forfaitair 2012/230.

<sup>20</sup> Redactie Kluwer, *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen deel*, aantekening 2.7.

belastingplicht voor de vennootschapsbelasting in te voeren, omdat deze soort vrijstelling de concurrentieverhoudingen verstoort met ondernemingen van particulieren. Daarnaast zou voor een goed functionerende objectvrijstelling veel antimisbruikwetgeving nodig zijn. De vrijstelling is wel wat veranderd met wat gold tot 1 januari 2012. In de oude wetgeving hadden enkel instellingen die een algemeen maatschappelijk belang of een sociaal belang op het oog hadden een vrijstelling, maar nu geldt de vrijstelling voor alle stichtingen en verenigingen ongeacht welke activiteit wordt uitgevoerd. Er zijn echter wel limieten aan deze vrijstelling verbonden.<sup>21</sup> Voor een uitgebreide behandeling van deze vrijstelling en van de andere wetswijzigingen omtrent commerciële activiteiten wordt verwezen naar hoofdstuk 4.

### **2.2.3 Overige maatregelen**

Naast de maatregelen voor de ANBI definitie zijn er nog enkele andere wijzigingen in de Geefwet opgenomen. Er is verruiming voor de vrijwilligersregeling in de loonbelasting gekomen. Daarnaast zijn er enkele veranderingen in de giftenaftrek, zowel in de vennootschapsbelasting als in de inkomstenbelasting opgenomen. Verder zijn er wijzigingen gekomen voor de SBBI's, de sociaal belang behartigende instellingen.<sup>22</sup> Deze maatregelen hebben weinig of geen associatie met het onderwerp van dit onderzoek.

## **2.3 Conclusie**

Het doel van het invoeren van de Geefwet is het stimuleren van het geefgedrag. In het kader van een kleinere overheid is de Geefwet ook ingevoerd om meer verantwoordelijkheid te leggen bij het maatschappelijk middenveld. Drie subdoelen van de Geefwet zijn het ANBI-begrip verduidelijken, ondernemerschap stimuleren bij ANBI-instellingen en het toezicht en transparantie in de sector te verbeteren. De Geefwet bevat wijzigingen die ervoor zorgen dat het ANBI-begrip meer wordt uitgewerkt in de wet. Daarnaast brengt het enkele belangrijke wijzigingen voor commerciële activiteiten voor ANBI-instellingen. Commerciële activiteiten mogen een ANBI-status in beginsel niet in de weg staan. Het ANBI-begrip en de veranderingen voor commerciële activiteiten zijn van belang voor dit onderzoek. Ook van belang is de veranderingen in de vennootschapsbelasting, waar een vrijstelling met een winstdrempel voor ANBI's is opgenomen.

---

<sup>21</sup> S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.

<sup>22</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 5-10.

### 3. ANBI-status

Een ANBI is een algemeen nut beogende instelling. Voorbeelden van ANBI's zijn goede doelen, culturele instellingen en kerken. De Geefwet bevatte ook enkele veranderingen voor de ANBI-status. Dit hoofdstuk handelt over de ANBI-status per 1 januari 2012, de parlementaire behandeling van de ANBI-status, de eisen die gesteld worden om in aanmerking te komen voor een ANBI-status en de voordelen van een ANBI-status.

#### 3.1 Parlementaire behandeling

In het najaar van 2011 kwam met het wetsvoorstel, de Geefwet, ook enkele wijzigingen voor de ANBI-status. Er is voorgesteld om de definiëring van een ANBI te verplaatsen van de Wet Inkomstenbelasting 2001 naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Daarnaast is de definitie van een ANBI aangepast. Er is een uitgebreide lijst aan het wetsartikel toegevoegd die het begrip algemeen nut invult.<sup>23</sup> Daarnaast is er verandering gekomen in de eis van de rechtsvorm van een ANBI. Een ANBI mag geen rechtsvorm hebben van een in aandelen verdeeld kapitaal. Het mag ook geen coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij of een ander lichaam die bewijzen van deelgerechtigheid kan uitgeven zijn.<sup>24</sup> Verder moet de ANBI aan vier eisen voldoen. Ten eerste moet de instelling uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen.<sup>25</sup> Ten tweede moet deze voldoen aan de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden en gevestigd zijn in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat.<sup>26</sup> Als laatste geldt de eis dat de instelling door de inspecteur moet zijn aangewezen als een ANBI.<sup>27</sup>

In de toelichting op het wetsvoorstel geeft de Staatssecretaris van Financiën aan dat ze de open norm, die toen van kracht was op de ANBI-status, duidelijker wilde omschrijven in de wet. Daarnaast wil ze de hierboven genoemde rechtsvormen verbieden voor een ANBI-instelling, omdat een ANBI niet het doel mag hebben om winst te behalen. Omdat de ANBI definitie in meerdere belastingwetten van toepassing is, verplaatst men de ANBI definitie naar de AWR. Dit zorgt ervoor dat ANBI een algemene definitie wordt die voor alle belastingwetten van toepassing is. De toelichting op de Geefwet vermeldt ook dat wat onder algemeen nut wordt verstaan, niet door de bovengenoemde wetswijziging verandert. Wat algemeen nut inhoudt komt voort uit de jurisprudentie en wordt in het nieuwe artikel opgenomen door middel van een limitatieve

---

<sup>23</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b lid 3.

<sup>24</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b lid 1 a.

<sup>25</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b lid 1 a 1°.

<sup>26</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b lid 1 a 4°.

<sup>27</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b lid 1 a 5°.

opsomming.<sup>28</sup> Algemeen nut is duidelijk gedefinieerd in de jurisprudentie, aldus de Staatssecretaris, waardoor wijziging hiervan niet van toepassing is.<sup>29</sup> De ANBI instellingen die hun status hebben verkregen voor 1 januari 2012, hoeven niet opnieuw aan deze artikelen worden getoetst, omdat er volgens de Staatssecretaris van Financiën niets aan de ANBI definitie verandert.<sup>30</sup>

Gezien het belang van de Geefwet, kwamen er vele vragen aan de Staatssecretaris van Financiën over de invulling van de Geefwet, maar ook over de inkleding van de definitie ANBI. De Staatssecretaris plaatste hierbij de volgende opmerkingen. In het Regeer- en Gedoogakkoord was de renseigneringsplicht opgenomen. Dit verplicht een ANBI gegevens over de donateurs en de giften aan de Belastingdienst te tonen. Deze renseigneringsplicht blijkt een te zware administratieve last voor de ANBI te zijn, onnodige uitvoeringskosten bij de Belastingdienst te geven en wordt zodoende niet opgenomen in de Geefwet. Er wordt nog gewerkt aan een maatregel van schorsing van de ANBI-status, wanneer de ANBI of één van de bestuurders in de laatste vier jaar is veroordeeld tot aanzetten tot haat of geweld of het gebruik van geweld. Deze regeling was in de oude wetgeving van kracht, er wordt gekeken of deze weer ingevoerd kan worden.<sup>31</sup>

Er bestaat ook kritiek op rubrieken die opgenomen zijn in de wet wat als algemeen nut wordt beschouwd. De Staatssecretaris van Financiën stelt dat de uitleg van wat algemeen nut is niet wijzigt, de lijst is niet opgenomen om iets uit te sluiten. Het opnemen van een restcategorie vindt de Staatssecretaris niet noodzakelijk, de rubrieken zijn algemeen gehouden, zodat ze mee kunnen buigen naar wat in het maatschappelijke opvattingen als algemeen nut wordt beschouwd. Alle ANBI-instellingen vallen volgens de Staatssecretaris onder deze rubrieken, dus een restcategorie is dan niet nodig. Het niet opnemen in de rubrieken van sportbeoefening, volkshuisvesting, muziekverenigingen en verkeersveiligheid heeft als reden dat dit meer het particulier belang dient, dan het algemeen nut.<sup>32</sup>

In het voorjaar van 2012 werden ministeriële regels vastgesteld onder andere over de invulling van de ANBI-status en de regeling omtrent schorsing van de ANBI-status, naar aanleiding van de motie Huizing/Van Vliet.<sup>33</sup> Deze Uitvoeringsregeling geeft invulling aan de eisen die in artikel 5b AWR aan een ANBI worden gesteld. Deze aanvullende eisen worden hierna besproken.

---

<sup>28</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b lid 3.

<sup>29</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 7.

<sup>30</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 21-26.

<sup>31</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 2-20.

<sup>32</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 17-19.

<sup>33</sup> Motie Huizing/Van Vliet kamerstuk 33003, nr. 67.

Per 1 januari 2014 is het voor ANBI's verplicht geworden om haar gegevens op elektronische wijze via internet openbaar te maken. Dit is naar aanleiding van de motie Omzigt / Van Vliet.<sup>34</sup> Deze motie verdedigt het standpunt dat iedere geveer aan een ANBI, ook de gegevens van een ANBI zou moeten kunnen inzien. De motie bevatte het voorstel tot een ANBI-register, maar de Staatssecretaris van Financiën leek het beter om de gegevens per ANBI op internet bekend te laten maken.<sup>35</sup> Op de website van de Belastingdienst is wel een lijst opgenomen, waarop men kan zoeken of een instelling een ANBI-status heeft.<sup>36</sup>

## 3.2 Eisen voor een ANBI-status

Na de parlementaire behandeling, waarin enkele eisen die gesteld worden aan een ANBI kort zijn besproken, volgt hier de achtergrond over hoe de eisen voor een ANBI-status moeten worden ingevuld.

### 3.2.1 Rechtsvorm

Ten eerste moet een ANBI een instelling zonder in aandelen verdeeld kapitaal, (bijvoorbeeld de BV en NV), of een coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij of een ander lichaam zijn waarin bewijzen van deelgerechtigheid kunnen worden uitgegeven. Voor 2012 waren deze rechtsvormen wel mogelijk. Door deze wetgeving zal het merendeel van de ANBI's een vorm hebben van stichting of vereniging. De Staatssecretaris van Financiën is van mening dat de commerciële rechtsvormen per definitie niet voldoen aan de eis dat een ANBI geen winstoogmerk mag hebben. Hoewel dit niet betekent dat een ANBI geen winstgevendende activiteiten mag uitvoeren, maar alles moet het algemeen nut beogen. Het wel toestaan van de uitgesloten rechtsvormen, zou het gevolg kunnen hebben dat deze in aanmerking komen voor verschillende fiscale faciliteiten, waardoor er een concurrentienadeel zou kunnen ontstaan voor de reguliere belastingplichtige NV en BV, aldus de Staatssecretaris.<sup>37</sup>

De vraag rijst op of een rechtsvorm wel van belang is bij een ANBI. De Wijkerslooth-Lhoëst is van mening dat een ANBI wel een BV of NV kan zijn, zolang de aandelen maar in handen zijn van een ANBI. Daarnaast is het tegenstrijdig dat de commerciële rechtsvormen per 2012 zijn afgeschaft, maar de bestaande ANBI's met deze vorm, hun rechtsvorm niet hoeven aan te passen.<sup>38</sup> Ook Stevens is van mening dat op het niveau van de rechtspersoon zelf toetsen of een rechtspersoon een ANBI kan zijn,

---

<sup>34</sup> Motie Omzigt/Van Vliet kamerstuk 33003, nr. 52.

<sup>35</sup> Toelichting op voorgenomen fiscale maatregelen ANBI's kamerstuk 33006, bijlage bij nr. B, blz. 1-2.

<sup>36</sup> [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/rekenhulpen/programma\\_anbi\\_opzoeken](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/rekenhulpen/programma_anbi_opzoeken).

<sup>37</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 13-15.

<sup>38</sup> S. A. M. de Wijkerslooth-Lhoëst, *De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2011/11.

maatschappelijk ongewenste effecten creëert. Verder is hij van mening dat wanneer alle aandelen van de BV of NV in handen zouden zijn van een stichting, verder aan alle eisen is voldaan. Daarom is er geen reden om de commerciële rechtsvormen in de wet uit te sluiten.<sup>39</sup>

### 3.2.2 Algemeen nut beogen

Een ANBI is verplicht het algemeen nut te beogen. Het algemeen nut beogen is het dienen van het maatschappelijk belang, al hoeft dit niet door een meerderheid van de maatschappij zo te worden gezien. Ook omvat het dienen van het algemeen nut, het dienen van een beperkt belang, zolang het maar niet voor een beperkte groep is.<sup>40</sup>

Daarentegen dient het particulier belang het belang van één of enkele individu(en). In de jurisprudentie en uit de conclusie van advocaat-generaal Wattel, bij HR 13 januari 2012, nr. 10/03464, BNB 2012/89, blijkt dat er dubbele algemeennuttoets, oftewel de tweetrapttoets, is ontstaan, die toetst of een instelling het algemeen belang beoogt. De Hoge Raad heeft deze toets overgenomen in het arrest. Dit is na de invoering van de Geefwet. Daarnaast is er volgens de Staatssecretaris van Financiën gesteld dat er niets is veranderd aan de definitie van algemeen nut. In de nota van toelichting spreekt de Staatssecretaris van een kwalitatieve en een kwantitatieve toets, precies waar de tweetrapttoets, die ontstaan was in de jurisprudentie, uit bestaat.<sup>41</sup> Hieruit kunnen we concluderen dat deze tweetrapttoets van belang is.

De eerste toets, de kwalitatieve toets, bestaat uit de vraag of de doelstelling van de instelling is om het algemeen nut te dienen. De wetgever verstaat onder het algemeen nut datgene wat limitatief is opgesomd in het derde lid van artikel 5b AWR. Daarin wordt onder algemeen nut beschouwd: welzijn; cultuur; onderwijs, wetenschap en onderzoek; natuur en milieu; gezondheidszorg; jeugd- en ouderenzorg; ontwikkelingssamenwerking; dierenwelzijn; religie, levensbeschouwing en spiritualiteit; de bevordering van de democratische rechtsorde en volkshuisvesting. Daarnaast wordt een combinatie van deze doelen ook aangemerkt als het beogen van het algemeen nut, alsook het financieel of op andere wijze ondersteunen van deze doelen. Deze opsomming sluit de jurisprudentie voor 2012 omtrent wat algemeen nut inhoud niet uit, de Staatssecretaris van Financiën heeft niet beoogd om de definitie van wat algemeen nut is te veranderen.<sup>42</sup>

De tweede toets, de kwantitatieve toets, is de toets of de instelling voldoet aan het 90%-criterium. Dit houdt in dat de instelling met 90% van haar activiteiten het algemeen nut moeten beogen. De

---

<sup>39</sup> S.A. Stevens, *Geefwet*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 7-8.

<sup>40</sup> S.J.C. Hemels, Commentaar bij artikel 5b AWR op website, NDFR 2014.

<sup>41</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 10.

<sup>42</sup> S.J.C. Hemels, *De anbi-tweetrapttoets van de Geefwet: trendbreuk of trendvolgend?*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2012/08.



overige 10% mag bijvoorbeeld worden ingevuld met werkzaamheden van particulier belang of commerciële activiteiten. Ook voor deze toets geldt dat de oude jurisprudentie nog van toepassing is. Enkel waar vroeger het 50%-criterium is toegepast, moet nu het 90%-criterium worden toegepast.<sup>43</sup>

De tweestapstoets die de Hoge Raad in zijn arresten volgt, heeft wel gezorgd voor twee opmerkelijke arresten, de arresten van de woningbouwcoöperaties. Lange tijd hebben de Staatssecretaris en de Belastingdienst beweert dat een woningbouwcoöperatie niet het algemeen nut dient. Wanneer de Hoge Raad in de arresten van 13 januari 2012 (nr. 10/03464, BNB 2012/89) en 17 februari 2012 (nr. 10/05460, BNB 2012/146) de tweestapstoets toepast, komt deze tot de conclusie dat een woningbouwcoöperatie wel als ANBI aangemerkt kan worden. De redenen waarom het als ANBI wordt aangemerkt zijn als volgt; wanneer een woningbouwcoöperatie een toegelaten instelling is op grond van de Woningwet, wordt deze instelling geacht het algemeen nut te dienen. Deze instellingen zijn er namelijk op gericht op het bevorderen van goede woongelegenheden in de sociale huursector. Dat de woningcoöperatie, die sociale huurwoningen verhuurde, ook het particulier belang diende, deed niets af aan het dienen van het algemeen belang. De Staatssecretaris was op dat moment nog steeds van mening dat woningbouwcoöperatie geen ANBI zijn, maar hij past wel dezelfde tweestapstoets toe, als de Hoge Raad. Ook mochten woningbouwcoöperaties die voor 2012 als ANBI waren aangemerkt, gewoon de status behouden. Dit zorgde voor tegenstrijdigheden en verschil van mening in de Tweede Kamer. Uiteindelijk is per 1 januari 2013 onder de limitatieve opsomming van algemeen nut in de wet ook volkshuisvesting opgenomen.<sup>44</sup>

De limitatieve opsomming van algemeen nut in de AWR zonder restcategorie wordt nogal eens bekritiseerd in de literatuur. De Staatssecretaris van Financiën vond een restcategorie niet nodig, maar fiscalisten denken daar anders over. Hemels is van mening dat de wet nu geen ruimte biedt voor ontwikkelingen in de toekomst. Ook is zij van mening dat de parlementaire behandeling van het begrip algemeen nut te kort was en de categorieën die zijn opgenomen te weinig uitgediept. Wat in de realiteit onder deze categorieën moet vallen, zal steeds weer moeten blijken uit de jurisprudentie.<sup>45</sup> Ook de Wijkerslooth-Lhöest is van mening dat er een restcategorie thuis hoort in de limitatieve opsomming. Volgens haar zal dit in de toekomst nodig zijn, omdat wat als algemeen nut wordt ervaren, in de tijd kan veranderen.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> S.J.C. Hemels, *De anbi-tweestapstoets van de Geefwet: trendbreuk of trendvolgend?*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2012/08.

<sup>44</sup> S.J.C. Hemels, *De anbi-tweestapstoets van de Geefwet: trendbreuk of trendvolgend?*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2012/08.

<sup>45</sup> S.J.C. Hemels, *Gedefinieerde belangen: algemeen nut na de Geefwet*, WPNR 2012/6917.

<sup>46</sup> S. A. M. de Wijkerslooth-Lhöest, *De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2011/11.

### 3.2.3 Gegevens openbaar maken

Per 1 januari 2014 is een ANBI verplicht haar gegevens openbaar te maken op internet. Dit is om het toezicht op en de transparantie van ANBI's te verbeteren. De Belastingdienst kan beter controle uitoefenen of de activiteiten van de ANBI in lijn zijn met de doelstellingen en het geld op een juiste manier wordt besteed. Eventueel kan de Belastingdienst een ANBI-status intrekken. De specifieke informatie die men openbaar moet maken is te vinden in de Uitvoeringsregeling van de AWR.<sup>47</sup>

### 3.2.4 Voorwaarden ministeriële regeling

In de Uitvoeringsregeling van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn enkele aanvullende eisen gesteld aan het voeren van een ANBI-status.<sup>48</sup> Deze voorwaarden zijn van belang om te bezien of de ANBI zijn status mag behouden en gebruik mag blijven maken van het gunstige fiscale beleid voor ANBI's. Ten eerste mag een ANBI geen winstoogmerk hebben, zowel als doel als de feitelijke werkzaamheden. De activiteiten die gedaan worden mogen niet (enkel) gericht zijn op winst. Voor een verdere uiteenzetting hiervan wordt verwezen naar hoofdstuk vier.

Ten tweede is er de eis dat uit de regelgeving en de feitelijke werkzaamheden van een ANBI is af te leiden dat de instelling het algemeen belang dient. Deze eis is eigenlijk dubbel opgenomen in de wet, omdat deze eis ook in artikel 5b lid 1 sub a 1° is opgenomen. Deze regel is specifiek opgenomen om te verplichten dat ook de feitelijke werkzaamheden het algemeen nut beogen en dat het niet enkel uit de statuten blijkt.<sup>49</sup>

Daarnaast mag een natuurlijk persoon noch een rechtspersoon beschikken over het vermogen van de ANBI, dit moet ook in de statuten opgenomen zijn. Het is wel toegestaan over enig vermogen te beheren wanneer het bestuur beschikkingsmacht nodig heeft om aan de doelstelling van de ANBI te kunnen voldoen. Dit criterium moet de onafhankelijkheid tussen donateurs en begunstigers bevorderen. Verder mag één natuurlijk persoon of rechtspersoon geen meerderheid van stemmen of een beleidsbepalende stem hebben in de ANBI, dit om te zorgen dat de ANBI onafhankelijk wordt bestuurd. Enkel voor steunstichtingen kan een inspecteur uitzonderingen maken.<sup>50</sup> Ook mag de onderneming niet meer vermogen aanhouden dan nodig is voor de continuïteit van de geplande en voorziene werkzaamheden die nodig zijn om de doelstellingen te behalen.

Daarnaast kent de Uitvoeringsregeling nog enkele, voor dit onderzoek minder belangrijke regels, die kort uiteen gezet worden. De beleidsbepalers van de ANBI mogen geen andere beloning ontvangen dan een vergoeding voor de gemaakte onkosten en een niet te hoog bedrag aan vacatiegeld, de

---

<sup>47</sup> Redactie NTFR, Tweede Kamervragen over toezicht op anbi's beantwoord, NTFR 2012/421.

<sup>48</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a-1c.

<sup>49</sup> Toelichting kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, blz. 3-5.

<sup>50</sup> Toelichting kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, blz. 5.

vergoeding voor het uitvoeren van de functie. Hoeveel dit vacatiegeld mag zijn, hangt af van de publieke opinie. Daarnaast moet een ANBI een actueel beleidsplan hebben. Ten andere moeten de beheerskosten in een redelijke verhouding staan, tot datgene wat wordt besteed aan het algemene nut.<sup>51</sup>

Verder is er bepaald dat uit de statuten van een ANBI moet blijken dat bij een eventuele opheffing, een positief liquidatiesaldo besteed moet worden aan een andere instelling. Dit moet een ANBI zijn met een soortgelijke doelstelling of een buitenlandse instelling, die voor ten minste 90% het algemeen nut beoogt en eveneens een soortgelijke doelstelling heeft. Deze regel is ingesteld om te verzekeren dat een gift besteed wordt aan dezelfde doelstelling en ter bescherming van de gever. De gever weet dan zeker dat zijn gift ten goede komt aan het algemeen nut.<sup>52</sup> Daarnaast moet uit de administratie van een ANBI de onkostenvergoedingen, vacatiegelden, inkomsten en vermogen van de instelling blijken.<sup>53</sup>

### 3.2.5 Vestigingsplaats

Volgens artikel 5b lid 1 sub a 4° AWR moet een ANBI gevestigd zijn in het Koninkrijk, dat betekent in Nederland of op één van de BES eilanden. De ANBI mag ook gevestigd zijn in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een land waarmee Nederland een verdrag heeft afgesloten. Dit verdrag moet voorzien in de uitwisseling van inlichtingen tussen de staten, met betrekking tot de volgende belastingen; de inkomsten-, vennootschaps-, schenk- en erfbelasting. Ook instellingen in andere landen kunnen aangewezen worden als ANBI's, enkel alleen wanneer de minister van Financiën hier toestemming voor geeft. Deze kan ook enkele voorwaarden stellen om een buitenlandse instelling aan te merken als ANBI.<sup>54</sup>

### 3.2.6 Aanmerking door inspecteur

Om in aanmerking te komen voor een ANBI-status moet een instelling een verzoek doen bij de inspecteur. De inspecteur beoordeelt of aan alle eisen is voldaan. De inspecteur beslist of een instelling als een ANBI aangemerkt kan worden, met een voor bezwaar vatbare beschikking, volgens artikel 5b lid 6 AWR. Daarbij kan de inspecteur nog enkele voorwaarden stellen waaraan voldaan moet worden. Wanneer een instelling wordt aangemerkt als een ANBI, is de inspecteur verplicht dit te publiceren. De ANBI komt op de ANBI-lijst te staan, die iedereen kan raadplegen op de site van de Belastingdienst. Het doel van deze lijst is, dat een belastingplichtige kan zien aan welke instelling belastingvrij geschonken kan worden en welke giften in aanmerking komen voor aftrek van de

---

<sup>51</sup> Toelichting kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, blz. 5-7.

<sup>52</sup> Toelichting kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, blz. 7-8.

<sup>53</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a lid 1 i

<sup>54</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b lid 1 b.

giftenaftrek. Een ANBI-status kan ook door de inspecteur worden ingetrokken, dit moet ook gepubliceerd worden.<sup>55</sup>

### 3.3 Voordelen ANBI-status

Het hebben van een ANBI-status levert voor de instellingen enkele grote fiscale voordelen op. Ook kan het doneren aan een ANBI-status belastingplichtigen belasting besparen. Deze fiscale maatregelen moeten geefgedrag stimuleren en (eventuele) belemmeringen wegnemen.<sup>56</sup>

Binnen de vennootschapsbelasting bestaat een vrijstelling voor de opbrengst van ANBI's die zij uit commerciële activiteiten behalen.<sup>57</sup> Dit wordt verder besproken in hoofdstuk vier. Daarnaast kent de vennootschapsbelasting een aftrek voor giften aan ANBI's opgenomen in artikel 16.

Binnen de inkomstenbelasting is een ANBI-status van belang bij de giftenaftrek. Wanneer een gift aan een ANBI-instelling wordt gedaan, mag deze worden afgetrokken als een persoonsgebonden aftrek binnen het belastbare inkomen, volgens artikel 6.32 IB. Deze giften mogen eenmalig zijn of periodiek. Giften aan instellingen zonder een ANBI-status zijn in sommige gevallen ook aftrekbaar, maar daar zijn meerdere regels en voorwaarden aan verbonden.

Binnen de erf- en schenkbelasting speelt een ANBI-status een zeer grote rol. Schenkingen en legaten aan een ANBI-instelling zijn binnen de erf- en schenkbelasting geheel vrijgesteld van belasting.<sup>58</sup>

Ook de overdrachtsbelasting kent een vrijstelling voor ANBI's, in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer 1971 artikel 5d. Wanneer er bij een juridische fusie of taakoverdracht tussen ANBI's onroerende zaken overgaan naar de ander, is deze overdracht vrij van belasting. Wel moet de verkrijgende ANBI nog drie jaar blijven bestaan en worden aangemerkt als ANBI. Ook moet de overdracht gericht zijn op het algemeen nut, wat de ANBI dient. Ingeval de overdracht plaats vindt in verband met de commerciële activiteiten is de vrijstelling niet van toepassing.

### 3.4 Conclusie

In de regelgeving omtrent ANBI's is per 1 januari 2012 een aantal zaken veranderd. De wetgeving rondom ANBI's is verplaatst naar de algemene wet inzake rijksbelastingen. De Tweede Kamer heeft aangegeven niets aan de definitie voor het algemeen nut te hebben veranderd. Er is een limitatieve opsomming gekomen van wat algemeen nut is, daaraan is te betwijfelen of een restcategorie ontbreekt.

---

<sup>55</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 5b lid 7.

<sup>56</sup> M.M.F.J. van Bakel, *Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/592.

<sup>57</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 artikel 6.

<sup>58</sup> Successiewet 1956 artikel 32 lid 1 sub 3° en artikel 33 sub 4°.

Een ANBI moet aan de rechtsvormeis voldoen. Ten tweede moet de instelling het algemeen nut beogen, waar in de jurisprudentie de tweetrapstoets voor wordt gebruikt. Daarnaast is de ANBI verplicht informatie op internet openbaar te maken. Ook moeten de instellingen aan enkele voorwaarden voldoen die bij ministeriële regels zijn gesteld. Verder is de vestigingsplaats van de ANBI nog van belang. Wanneer aan deze voorwaarden is voldaan, moet er een aanvraag gedaan worden bij de Belastingdienst. De inspecteur kan een instelling met een voor bezwaar vatbare beschikking aanmerken als ANBI.

Een ANBI-status levert een instelling verschillende belastingvoordelen op. Daarnaast kan een gift aan een ANBI ook belastingvoordeel opleveren bij natuurlijke personen en rechtspersonen.

## 4. Commerciële activiteiten

ANBI's kunnen naast het algemeen nut dienen, ook commerciële activiteiten uitvoeren die opbrengsten creëren. Deze opbrengsten moeten worden aangewend om het algemeen nut te dienen. Dit hoofdstuk handelt over de vraag wat commerciële activiteiten zijn. Ook behandelt het welke commerciële activiteiten zijn toegestaan voor behoud of verkrijging van een ANBI-status. Dit wordt uitgewerkt in drie onderdelen. Ten eerste de parlementaire behandeling over de commerciële activiteiten. Ten tweede worden de commerciële activiteiten in de jurisprudentie behandeld en ten laatste commerciële activiteiten en de vennootschapsbelasting.

### 4.1 Parlementaire behandeling

Naast de veranderingen voor een ANBI-status, zijn er in dezelfde parlementaire stukken ook zaken beslist omtrent commerciële activiteiten van ANBI-instellingen. In het wetsvoorstel wordt aangegeven dat door de economische crisis en bezuinigingen de overheid minder geld kan uitgeven en zodoende ook de ANBI-instellingen niet of nauwelijks kan subsidiëren. ANBI's moeten dus geld bijeen zien te brengen door giften en eventueel commerciële activiteiten. Binnen de behandeling van de Geefwet heeft men op het oog, dat commerciële activiteiten ontplooiën een ANBI-status niet in de weg mag staan. Zolang de winst uit deze commerciële activiteiten maar binnen afzienbare tijd wordt besteed aan het algemeen nut. Daarnaast blijft het vereist dat de instelling voor 90% het algemeen nut beoogt.<sup>59</sup>

Het is van belang dat men verwacht uit de commerciële activiteiten een positief voordeel te behalen. Wanneer een ANBI geen positief voordeel verwacht uit de activiteiten, dient het ook niet het algemeen nut. Daarnaast moeten de voordelen aangewend worden voor het dienen van het algemeen nut en niet alles worden opgepot. Ook zijn er in de Tweede Kamer vragen geweest over welke activiteiten zijn toegestaan. Dit hangt af van de feiten die gelden voor de ANBI of iets aangemerkt kan worden als een toegestane commerciële activiteit. Huuropbrengsten en opbrengsten uit gekregen aandelenpakketten zijn bijvoorbeeld toegestaan.<sup>60</sup>

In de parlementaire behandeling van de wet ontstaat de vraag waarop het 90%-criterium gebaseerd moet worden. De Staatssecretaris van Financiën stelt dat een instelling voor 90%, dat is dus geheel of nagenoeg geheel, het algemeen belang moet dienen. Om het 90%-criterium te toetsen moet worden gekeken naar de uitgaven van een ANBI. 90% van de uitgaven moeten in het belang van het algemeen nut zijn. Wel geeft de Staatssecretaris aan dat er rekening wordt gehouden met de

---

<sup>59</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 1-5.

<sup>60</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 8-9.

verschillende feiten en omstandigheden. Voor het 90%-criterium tellen commerciële activiteiten als het algemeen nut beogend, zolang de opbrengsten van de commerciële activiteiten worden besteed aan het algemeen nut.<sup>61</sup>

Duidelijk blijkt ook uit de kamerstukken dat een ANBI geen winstoogmerk mag hebben. Dat betekent niet dat ze geen winstgevendende activiteiten mogen hebben, maar het behalen van winst mag niet het hoofddoel zijn.<sup>62</sup> Uit de statuten van een stichting of vereniging en de feitelijke werkzaamheden moet blijken dat de algemeen nuttige activiteiten geen winstoogmerk hebben, volgens de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a lid 1 a.

Bij de behandeling van de Uitvoeringsregeling AWR kwamen commerciële activiteiten ook uitgebreid aan de orde. In de Uitvoeringsregeling wordt de volgende definitie van commerciële activiteiten opgenomen: *'het tegen commerciële tarieven verrichten van werkzaamheden of verlenen van diensten met het oogmerk hiermee ter financiering van de algemeen nuttige activiteiten van de instelling een positief resultaat te behalen.'*<sup>63</sup> Eerst was het plan te refereren aan ondernemingsactiviteiten, maar daaruit was het onduidelijk welke activiteiten toegestaan waren. Om dit te voorkomen heeft de Staatssecretaris bepaald dat men refereert aan commerciële tarieven, omdat het gaat om activiteiten die een positief resultaat zullen genereren (Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, 2012). Tussen commerciële activiteiten en algemeen nuttige activiteiten wordt een duidelijk onderscheid gemaakt. Dit blijkt eveneens uit de definitie van algemeen nuttige activiteiten die eveneens in de wet is opgenomen; *'alle activiteiten die erop zijn gericht om de doelstelling van een algemeen nut beogende instelling te verwezenlijken of te bevorderen. Activiteiten zijn geen algemeen nuttige activiteiten indien de instelling het geheel van die activiteiten tegen commerciële tarieven verricht.'*<sup>64</sup>

Commerciële tarieven zijn tarieven hoger dan de kostprijs en zijn erop gesteld een voordeel te behalen. In de Uitvoeringsregeling werkt de term commerciële tarieven twee kanten uit. Ten eerste mogen de algemeen nuttige activiteiten enkel worden verricht tegen tarieven die lager zijn dan de commerciële tarieven. Aan de andere kant mogen de toegestane commerciële activiteiten verricht worden tegen commerciële of hogere tarieven. Van Bakel stelt dat voor verschillende ANBI's het commerciële tarief duidelijk te bepalen zal zijn, omdat deze instellingen bijvoorbeeld door de inzet van vrijwilligers goedkoper kunnen produceren dan in de marktsector, of juist duurder verkopen ten bate van het goede doel. Maar het is onduidelijk hoe men commerciële tarieven vastlegt in

---

<sup>61</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 8-10.

<sup>62</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 7-14.

<sup>63</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994, artikel 1a lid 6.

<sup>64</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994, artikel 1a lid 5.

bijvoorbeeld de zorgsector en de onderwijssector. De regering heeft zich hier niet over uitgesproken.<sup>65</sup>

Commerciële activiteiten mogen worden uitgevoerd, mits het saldo van de baten en lasten, binnen een redelijk termijn ten goede komt aan het algemeen nut; de bestedingseis. Wat een redelijk termijn is, is afhankelijk van het type instelling. De grootte van de instelling en de doelstelling kan hier ook een rol in spelen.<sup>66</sup> Belangrijk is hier bij op te merken dat enkel de opbrengsten die men uit de commerciële activiteiten verkrijgt, binnen een redelijke termijn besteedt moeten worden. De bestedingseis geldt niet voor giften en nalatenschappen die de ANBI-instelling krijgt en voor overheidssubsidies.<sup>67</sup>

Het oppotten van vermogen wordt met voorgaande regel voorkomen. In de Uitvoeringsregeling AWR zijn ook regels ingesteld omtrent het vermogen van een ANBI. De instelling mag geld niet onnodig oppotten. Daarom is in de Uitvoeringsregeling een anti-oppoteis opgenomen. Dit houdt in dat een ANBI niet meer vermogen mag aanhouden dan noodzakelijk voor de continuïteit van de algemeen nuttige activiteiten. Dit is een open norm. De regering heeft voor een open norm gekozen, omdat ANBI's verschillen omtrent grootte en doelstelling en het daarom moeilijk is een gesloten norm te hanteren. Het geld wat niet wordt besteed, maar in de ANBI blijft, moet een bepaalde bestemming hebben. Dit dient in de administratie te worden verwerkt.<sup>68</sup>

Er ontstond een discussie over de belastingplicht van een ANBI in de vennootschapsbelasting. De Staatssecretaris van Financiën was van mening dat de commerciële activiteiten in beginsel belast moeten zijn. Anders zou het concurrentievervalsingen op kunnen leveren met instellingen die geen ANBI-status hebben. Een gehele vrijstelling geven voor de vennootschapsbelasting, had om misbruik tegen te gaan, gepaard moeten gaan met veel anti-misbruikregels. Dit achtte het kabinet niet wenselijk. Wel is er om ANBI's tegemoet te komen, een vrijstelling opgenomen in de vennootschapsbelasting voor de kleinere ANBI's. Enkele politieke partijen betwisten of deze vrijstelling ruim genoeg is. Doordat ANBI's meer ruimte krijgen om commerciële activiteiten te ontplooiën, is een vrijstelling van €15.000 misschien te beperkt. De Staatssecretaris wijst erop dat wanneer deze vrijstelling ruimer wordt gemaakt, er concurrentienadelen op kunnen treden voor instellingen zonder ANBI-status.<sup>69</sup>

---

<sup>65</sup> M.M.F.J. van Bakel, *Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/592.

<sup>66</sup> Toelichting kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, blz. 9-10.

<sup>67</sup> M.M.F.J. van Bakel, *De revival van de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/1483.

<sup>68</sup> Toelichting kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, blz. 11-12.

<sup>69</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 8-9.



De hoeveelheid commerciële activiteiten die uitgevoerd mogen worden is niet bepaald in de wetgeving. Zolang de opbrengsten van de commerciële activiteiten ten goede komen aan het algemeen nut, zijn de activiteiten toegestaan. Toch blijft het wel van belang, dat de instelling het algemeen nut blijft beogen. Wanneer er zoveel commerciële activiteiten zijn, dat men meer een zakelijk doel op het oog heeft of een winstoogmerk, zijn de commerciële activiteiten niet toegestaan en loopt de ANBI-status in gevaar<sup>70</sup>.

## 4.2 Jurisprudentie

Er bestaan al meerdere arresten over commerciële activiteiten van een ANBI. Uit deze arresten kan worden opgemaakt, hoe men de wet moet interpreteren. Regelmatig is er een geschil of de activiteit het particulier belang dient of het algemeen nut. Hieronder volgen enkele belangrijke arresten die gaan over de ANBI-status en commerciële activiteiten. Deze arresten zijn geweest voor de invoering van de Geefwet, maar zijn nog steeds van belang.

### 4.2.1 Muziekschrift-arrest

Een wat ouder, maar belangrijk arrest is het Muziekschrift-arrest (HR 18 december 1985, nr. 22937, BNB 1986/103). Dit arrest gaat over het ontwikkelen van muzikale begaafdheden bij individuen door een stichting. De vraag was of dit het algemeen belang dient en wat voor invloed het particulier belang daarop had. De Hoge Raad oordeelde dat de stichting het algemeen belang diende. Dat ze met haar activiteiten ook het particulier belang diende, had hier geen invloed op. De inspecteur had gesteld dat de stichting bedrijfsmatige activiteiten verrichte en hierdoor een onderneming uitoefende, die met haar activiteiten in concurrentie trad met anderen. De Hoge Raad oordeelde dat toch het algemeen nut werd gediend, omdat in de statuten van de stichting was bepaald dat er geen winst mocht worden gemaakt en er ook vastgesteld was dat er geen winst werd gemaakt.

Advocaat-Generaal Moltmaker maakt in zijn conclusie bij dit arrest onderscheid tussen drie situaties omtrent commerciële activiteiten en ANBI's. Ten eerste zijn er commerciële activiteiten die geheel losstaan van de doelstelling van de ANBI. De opbrengst van de commerciële activiteit komt ten goede aan het algemeen nut. Ten tweede zijn er commerciële activiteiten die de doelstelling bevorderen, maar niet onafscheidelijk zijn verbonden met het doel van de ANBI-instelling. Ten derde zijn er commerciële activiteiten die de doelstelling van de ANBI verwezenlijken.

De Advocaat-Generaal is van mening dat er in het eerste geval geen sprake is van het feit dat de commerciële activiteiten in de weg staan om het algemeen nut te beogen. In het tweede geval doen de commerciële activiteiten niets af aan het algemeen nut te beogen, al is het wel afhankelijk van de

---

<sup>70</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 5.

feiten in de casus. In het derde geval zouden de commerciële activiteiten in de weg kunnen staan om het algemeen nut te beogen, omdat de commerciële activiteit de algemeen nuttige activiteit is. Hierdoor is er geen onderscheid meer tussen commercieel en algemeen nuttig. In dit geval zal een instelling niet als ANBI worden aangemerkt.

In de parlementaire behandeling is besproken dat de laatste twee situaties niet algemeen nuttig zijn, wanneer ze tegen commerciële tarieven worden uitgevoerd. Het kabinet heeft geprobeerd zo duidelijkheid te scheppen in de situaties.<sup>71</sup>

#### **4.2.2 Scientologykerk-arrest**

Een wat recenter arrest is deze van de Scientologykerk (HR 7 november 2003, nr. 38049, BNB 2004/30). De zaak gaat over de activiteiten van deze kerk. Naar aanleiding van de uitspraak van het Gerechtshof kon men concluderen dat de Scientologykerk een kerkelijke of levensbeschouwelijke instelling (op grond van de toen geldende Wet inkomstenbelasting.<sup>72</sup>) Hierdoor mag worden aangenomen dat de Scientologykerk in beginsel een algemeen nut beogende instelling is, volgens het Hof. De Hoge Raad oordeelde echter, dat een kerk of levensbeschouwelijke instelling in beginsel geen ANBI hoeft te zijn. Het bleek dat de instelling voor meer dan 50% (het toen geldend percentage voor het dienen van het algemeen nut) het particulier belang diende, door tegen betalingen cursussen te geven die het private belang van leden van de kerk dienden. De Scientologykerk moest aantonen dat ze door die cursussen zowel het algemeen nut als het particuliere nut in gelijke mate diende. De kerk kon dit niet bewijzen en werd daarom door het Hof, in Hof 's-Gravenhage, 4 juni 2004, nr. BK-03/03113, V-N 2009/38.17, niet aangemerkt als een ANBI.

Of deze jurisprudentie nog steeds van toepassing is, moet nog blijken. Er speelt op dit moment weer een zaak rondom de Scientologykerk. Ze hebben wederom een ANBI-status aangevraagd. Het Hof Amsterdam heeft de Scientologykerk aangemerkt als ANBI, omdat ze dat de activiteiten die men uitvoert, niet afwijken van wat kerken doen. Dat er voor de activiteiten, zoals trainingen, betaald wordt vindt het Hof geen reden om dat aan te merken als commerciële activiteiten. De staatssecretaris is in cassatie gegaan. Hier zal uit blijken hoe de Hoge Raad nu denkt over deze zaak (Hof Amsterdam, 17 oktober 2013, nr. 12/00652, V-N 2014/6.1.2).

#### **4.2.3 Arrest ouderenvervoer**

Een ander arrest ging over het vervoeren van ouderen van deur naar deur om te voorkomen dat ze persoonlijk geïsoleerd raken. Door het vervoer konden de ouderen deel blijven nemen aan het maatschappelijke en sociale leven. De stichting die dit vervoer verzorgde, deed dit geheel op ideële

---

<sup>71</sup> Toelichting kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, blz. 8-10.

<sup>72</sup> Artikel 47 lid 1 a 1°.

basis. Het hof stelde dat het vervoer een middel op zich was, maar niet het doel van de stichting. Dat er een vergoeding voor het vervoer werd gevraagd, was niet de reden om het aan te merken als een commerciële activiteit. De stichting had namelijk geen winstoogmerk, daarnaast was de vergoeding voor het vervoer laag en werd het vervoer door vrijwilligers verzorgd (Hof 's-Gravenhage, 25 mei 2010, nr. BK-09/00358, V-N 2010/40.24.) Er wordt hier geen onderscheid gemaakt, tussen het algemeen of het particulier belang, maar het gaat hier om wat de stichting beoogt te doen.<sup>73</sup>

#### **4.2.4 Arrest gastenverblijf klooster**

Rechtbank Arnhem behandelde de zaak van het exploiteren van een kasteel die ingezet werd voor geestelijke bezinning in samenwerking met de abdij die ernaast ligt. De gasten betaalde een vergoeding die ongeveer gelijk was aan de kostprijs van het verblijf. Het punt waar de inspecteur van mening verschilde was, dat de stichting een klein positief resultaat behaalde. Ook was er in de statuten opgenomen dat het doel van de stichting was; het houden van een gastverblijf. De inspecteur was van mening dat hier geen sprake was van een ANBI-instelling. De rechtbank oordeelde hier anders over. Het exploiteren van een gastenverblijf was een middel van de monniken om hun gastvrijheid te tonen. Ook blijkt vanuit de statuten dat er geen sprake is van het drijven van een onderneming. De rechtbank was van mening dat deze activiteit het algemeen nut beoogt en niet hoeft te worden gezien als een commerciële activiteit (Rechtbank Arnhem, 17 juni 2010, nr. 08/02590, NTFR 2010/1683.)

In voorgaande jurisprudentie hebben we gezien dat het niet van belang is welke activiteiten worden uitgevoerd, maar wat men beoogt te doen met deze activiteiten. Daarnaast hoeven de (commerciële) activiteiten die worden uitgevoerd niet in de weg te staan om een ANBI-status te ontvangen voor de instelling. Het is van belang dat de activiteit een middel is om het algemeen nut te bevorderen.

#### **4.2.5 Arrest kinderopvang**

Toch is er wel een onderscheid tussen algemeen nut en een onderneming drijven. Een voorbeeld in de jurisprudentie hiervan is van de commerciële kinderopvang, Rechtbank Breda, 23 april 2010, nr. AWB 08/692, V-N 2010/33.15. Per 1 januari 2008 werd het voor ANBI-instellingen verboden winst te beogen en te maken. De stichting, die meer dan honderd vestigingen voor kinderopvang in bezit had, was voor 2008 aangemerkt als ANBI-instelling. De rechtbank oordeelde dat de stichting per 1 januari 2008 niet meer aangemerkt mag worden als een ANBI. De reden hiervoor was dat de stichting commerciële prijzen vroeg voor kinderopvang en ook structurele winsten behaalden met het

---

<sup>73</sup> I.A. Koele, *De kwaliteiten van Algemeen Nut Beogende Instellingen: het beogen gewogen*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/1264.

uitvoeren van de activiteiten. Daarnaast treedt de stichting in concurrentie met andere kinderopvangen.

### 4.3 Jurisprudentie na invoering Geefwet

Ook na de invoering van de Geefwet is er jurisprudentie geweest. Hier gaat het wederom veel over de vraag of iets een commerciële activiteit is of het algemeen nut dient. Dit komt omdat de definitie van algemeen nut nog niet volledig is uitgekristalliseerd in de jurisprudentie en ook geen gesloten norm kent in de wet. Er zijn weinig arresten geweest die van belang zijn, de meeste rechtszaken spelen nog over de tijd van voor de invoering van de Geefwet. Hiervoor is nog de oude wetgeving van toepassing. Maar er zijn toch enkele belangrijke punten uit deze arresten te halen.

Er zijn verschillende arresten geweest waar de activiteit als commercieel werd aangemerkt. Bij de arresten stond voorop dat de commerciële activiteiten het particulier belang dienen en niet het algemeen nut. Zoals bij het arrest over de verhuur van het pand, gepubliceerd als Rechtbank Haarlem, 16 april 2012, nr. 11/4432, V-N 2012/62.17.8. De verhuur van het pand werd als commercieel aangezien. Ook een stichting die juridische hulpverlening aan ondernemers bood, zonder winstoogmerk, mag niet worden aangemerkt als ANBI (Rechtbank 's-Gravenhage, 20 december 2012, nr. AWB-12\_601, V-N 2013/15.23.21). Een exploitant van zwembaden, zonder winstoogmerk, werd eveneens niet aangemerkt als ANBI (Rechtbank Noord-Holland, 13 december 2013, nr. 13/2222, V-N 2013/2821.) Uit deze arresten kunnen we concluderen dat de activiteit en het beogen van het particulier belang factoren zijn die doorslaggevend zijn. Hoewel de wet ook zegt dat men geen winstoogmerk mag hebben, is het nog geen reden om de instellingen als ANBI aan te merken. Ook is het 90%-criterium zeer van belang. De rechter vraagt dit te bewijzen. Het is dus van belang dat ANBI-instellingen kunnen aantonen, waar ze het geld aan uitgeven (Rechtbank Haarlem, 16 april 2012, nr. 11/4432, V-N 2012/62.17.8.)

Een voorbeeld van een arrest wat geweest is in 2011, maar na de invoering van de Geefwet nog van kracht blijft, is deze van Hof Arnhem, 30 augustus 2011, nr. 11/00029, NTFR 2011/2241. Belanghebbende beheert het vermogen van een volkshuisvestingsgroep. De activiteiten van de instelling raken niet direct het algemeen nut, oordeelt het Hof. De bedragen die de instelling levert aan ANBI-instellingen binnen de groep, waarin de instelling verkeert, worden getoetst aan het uitgavencriterium. Het Hof oordeelde dat men niet aannemelijk kon maken dat de uitgaven voor meer dan 50% aan het ondersteunen van de andere stichtingen in de groep opging. Hierdoor kreeg men geen ANBI-status. Wanneer in plaats van het 50%-criterium, een 90%-criterium invullen, is deze jurisprudentie bruikbaar.

## 4.4 Commerciële activiteiten en vennootschapsbelasting

De regering achtte wenselijk dat de ANBI-instellingen wel belastbaar zijn voor hun opbrengsten van commerciële activiteiten.<sup>74</sup> Daarom kunnen de ANBI-instellingen belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting zijn.

### 4.4.1 Belastingplichtigen

In de meeste gevallen zijn ANBI-instellingen stichtingen en verenigingen. Deze zijn belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting voor zover zij een onderneming drijven.<sup>75</sup> Er is sprake van een onderneming drijven als er een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid is, er deelgenomen wordt aan het economische verkeer en men het oogmerk heeft winst te behalen. Deze definitie van een onderneming drijven is vastgesteld in de jurisprudentie.<sup>76</sup>

Een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid is al redelijk snel aanwezig. Enkel de werkzaamheden van een bestuur voor de ANBI kunnen al aangemerkt worden als organisatie van arbeid. Werkzaamheden uitbesteden kan ook aanleiding zijn voor een organisatie van arbeid. Kosten zijn aanleiding voor een organisatie van kapitaal. Een organisatie van kapitaal en arbeid moet wel een langdurig oogmerk hebben, niet voor een korte periode.<sup>77</sup>

Een onderneming drijven betekent ook deelnemen aan het economische verkeer. Deelnemen aan het economische verkeer zijn commerciële activiteiten verrichten in de maatschappij en niet binnen de kring van de ANBI. De commerciële activiteiten moet een economisch karakter hebben. Stevens stelt dat dit inhoudt dat goederen leveren of diensten verrichten tegen een vergoeding moet geschieden.<sup>78</sup> Gezien de definitie in de wetgeving van commerciële activiteiten wordt geconcludeerd dat die vergoeding commerciële tarieven zijn.<sup>79</sup>

Daarnaast volgt uit de jurisprudentie dat een onderneming drijven ook betekent dat men winst verwacht te behalen. Of er winst wordt beoogd is vaak lastig vast te stellen. Het winststreven wordt per kalenderjaar bepaald. In beginsel kijkt men naar wat de statuten over het winststreven zeggen, maar de beslissing wordt gegeven door de feitelijke werkzaamheden. Omdat het winststreven lastig is vast te stellen is hier al veel jurisprudentie over geweest.<sup>80</sup> De Hoge Raad heeft geoordeeld, in HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, V-N 2012/34.14, in een zaak over niet-incidentele

---

<sup>74</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 6-7.

<sup>75</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 artikel 2 lid 1 e.

<sup>76</sup> HR 21 juni 1946, B. 8137, HR 7 oktober 1981, nr. 20733, BNB 1981/299 en HR 28 september 1983, nr. 21851, BNB 1984/72

<sup>77</sup> S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.

<sup>78</sup> S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.

<sup>79</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a lid 6.

<sup>80</sup> S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.

exploitatieoverschotten, dat er ook gewoon een winstoogmerk is. In een besluit van de Staatssecretaris in 2005 is bepaald dat subsidies niet tot de winst worden gerekend en er ook geen winststreven bestaat.<sup>81</sup> Wel wordt onderscheid gemaakt tussen de onderneming van een ANBI en zijn verdere activiteiten. Omdat de ANBI slechts beperkt belastingplichtig is. Namelijk voor die activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven. Het vermogen van een ANBI wordt dus niet voor het geheel in de belastingheffing betrokken. Enkel datgene wat opgehaald is met de commerciële activiteiten.<sup>82</sup>

In de wet is bepaald dat er ook een winstoogmerk is, wanneer er in concurrentie wordt getreden<sup>83</sup>. In concurrentie treden betekent dat het ten koste gaat van de omzet van andere ondernemingen (HR 13 september 2000, nr. 35368, V-N 2000/43.14).

Uit bovenstaande blijkt dat een stichting of vereniging, ongeacht of er een ANBI-status is, redelijk snel belastingplichtige is voor de vennootschapsbelasting. Deze regels zijn ook ingesteld om concurrentievervalsingen tegen te gaan evenals misbruik. Maar om tegemoet te treden aan ANBI-instellingen, is er een vrijstelling in de vennootschapsbelasting opgenomen. (Deze vrijstellingen gelden ook voor stichtingen en verenigingen.)

#### 4.4.2 Vrijstelling

De subjectieve vrijstelling in de vennootschapsbelasting houdt in dat ANBI's vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting, zolang de winst niet meer is dan €15.000 per jaar. Met een maximum van €75.000 over 5 jaar. Deze winstdrempel is ingevoerd zodat de grote stichtingen en verenigingen met een professionele onderneming geen beroep kunnen doen op de vrijstelling.<sup>84</sup> Bij het bepalen van de winst wordt rekening gehouden met de fiscale winst en niet met afschrijvingen en bepaalde aftrekposten. Stevens is van mening dat deze vrijstelling nog steeds aan de krappe kant is. Zeker als men meer geld moet gaan ophalen met eigen activiteiten in plaats afhankelijk te zijn van de overheid.<sup>85</sup> Bresser is daarentegen redelijk tevreden met de vrijstelling, volgens hem is de verruiming van de vrijstelling zeker in het belang voor kleinere stichtingen en verenigingen.<sup>86</sup>

---

<sup>81</sup> Staatssecretaris van Financiën, Belastingplicht van verenigingen en stichtingen, Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, BNB 2006/91.

<sup>82</sup> J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Kluwer: Deventer 2012, blz. 58-60.

<sup>83</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 artikel 4 a.

<sup>84</sup> J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2013, blz. 66-68.

<sup>85</sup> S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.

<sup>86</sup> H.J. Bresser, *Fiscale Geschriften: Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor stichtingen en verenigingen*, Den Haag: Sdu uitgevers 2012.

#### 4.4.3 Fiscale faciliteiten

Een tweetal faciliteiten in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) zijn van belang op de ANBI's. Een vermindering van de winst met de fictieve vrijwilligerskosten<sup>87</sup> en de fondswerversaftrek<sup>88</sup>.

De winst van een ANBI mag verminderd worden door een aftrek van fictieve vrijwilligerskosten, als vrijwilligers arbeid verrichten die winst opbrengt. De Hoge Raad heeft in een arrest, gepubliceerd in HR 6 december 2002, nr. 37580, BNB 2003/76, bepaald dat de eventuele vergoedingen die vrijwilligers krijgen, niet op de winst in aftrek worden gebracht. In de wet is op deze regeling een uitzondering gemaakt door toe te staan dat er een aftrekpost genomen mag worden voor fictieve loonkosten voor vrijwilligers. Er mag in aftrek worden gebracht het minimumloon verminderd met de daadwerkelijke vergoedingen die vrijwilligers ontvangen. Wel is het noodzakelijk dat in de administratie de gegevens van de vrijwilligers zijn opgenomen en hun vergoedingen.<sup>89</sup>

De tweede faciliteit in de Wet VPB 1969 is de fondswerversaftrek. Deze fondswerversaftrek bestond al voor 1 januari 2012, maar is vernieuwd met de invoering van de Geefwet. De oude wetgeving gaf ANBI's de optie om kosten, die zij hadden gemaakt met maatschappelijke activiteiten, ten laste van de winst te mogen brengen. Deze kosten werden dan niet in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken. Fondswervers, die het geld ophaalden voor en uitkeerden aan de ANBI, mochten de uitkering aan de ANBI van hun winst aftrekken. Wel waren er enkele voorwaarden verbonden aan de aftrek. Maar dit leidde in de praktijk tot veel onduidelijkheid. De wettekst was ruim te interpreteren, zodat de opbrengsten van alle commerciële activiteiten, ongeacht de aard van de activiteiten, in aanmerking kwamen voor aftrek van de winst. Ook steeds meer ondernemingen gingen gebruik maken van de faciliteit, wat niet de bedoeling was. Met de invoering van de nieuwe wettekst voor de fondswerversaftrek is de oorspronkelijke doelstelling weergegeven in de wet.<sup>90</sup>

De huidige regelgeving maakt onderscheid tussen twee soorten belastingplichtigen. De ANBI's mogen de winst van fondswervende activiteiten in aftrek brengen. De fondswerver mag de uitkeringen aan de ANBI's in aftrek brengen. In beide gevallen moeten eerst de kosten in aftrek op het bedrag worden gebracht. De verandering in de wetgeving is dat bij ANBI's enkel opbrengsten uit kenbaar fondswervende activiteiten zijn toegestaan. De definitie van kenbaar fondswervende activiteiten wordt in de wet omschreven als drie situaties<sup>91</sup>. Ten eerste zijn dat activiteiten die in belangrijke mate, dit is voor meer dan 30%, door vrijwilligers worden uitgevoerd. Deze activiteiten

---

<sup>87</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 artikel 9 lid 1 h.

<sup>88</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 artikel 9a.

<sup>89</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 artikel 9 lid 4.

<sup>90</sup> MvT kamerstuk 33004, nr. 3, blz. 8.

<sup>91</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 artikel 9a lid 2.

moeten inhouden de verkoop van roerende zaken of het leveren van diensten tegen zakelijke prijzen. De koper of afnemer van de zaak wordt duidelijk gemaakt dat de opbrengst naar het algemeen nut gaat. Ten tweede is dat eveneens de verkoop van goederen of leveren van diensten tegen een zakelijke prijs, waarvan de kostprijs veel lager is dan in het economische verkeer gebruikelijk is. Ook deze activiteiten moeten voor meer dan 30% door vrijwilligers worden gedaan en de koper of afnemer moet geïnformeerd zijn over de bestemming van de opbrengst. Ten derde in de situatie dat roerende zaken worden ingezameld en degenen die deze zaken afstaan moeten worden geïnformeerd over de bestemming van de opbrengst. De vrijwilligerseis van 30% is opgenomen om onderscheid te maken tussen ANBI's en commerciële instellingen. De winst van de kenbaar fondswervende activiteiten mag een ANBI in aftrek brengen op de fiscale winst.<sup>92</sup>

## 4.5 Conclusie

De wet omschrijft toegestane commerciële activiteiten binnen de ANBI-wetgeving 'als het tegen commerciële tarieven verrichten van werkzaamheden of verlenen van diensten met het oogmerk hiermee ter financiering van de algemeen nuttige activiteiten van de instelling een positief resultaat te behalen'<sup>93</sup>. Hieruit volgt dat enkel commerciële activiteiten zijn toegestaan, waarvan de opbrengst ten goede komt aan het algemeen nut. Wanneer de opbrengst niet ten goede komt van het algemeen nut, mag de commerciële activiteit hooguit 10% van een ANBI-instelling zijn. Anders verliest de instelling de ANBI-status. Commerciële tarieven zijn tarieven hoger dan de kostprijs en er op gericht een voordeel te behalen. Een ANBI mag geen winstoogmerk hebben, wel mag het met de toegestane commerciële activiteiten een positief resultaat behalen. Om te voorkomen dat er veel vermogen in de ANBI blijft, is er een bestedingseis en een anti-oppoteis door de regering ingesteld. Voor de toegestane commerciële activiteiten wordt de ANBI-instelling belast met vennootschapsbelasting. Voor deze instellingen is er een (kleine) vrijstelling van de belastbare winst opgenomen. Daarnaast zijn er voor ANBI's ook twee faciliteiten in de Wet VPB 1969 opgenomen, de aftrek voor fictieve vrijwilligerskosten en de fondswerversaftrek.

Uit de jurisprudentie blijkt dat algemeen nuttige activiteiten verricht tegen commerciële tarieven niet zijn toegestaan. Daarentegen mogen commerciële activiteiten wel worden uitgevoerd tegen commerciële tarieven, zolang de opbrengsten ten gunste komen van het algemeen nut. Het is niet van belang welk soort commerciële activiteiten wordt uitgevoerd, maar welk doel er mee wordt beoogd. De commerciële activiteiten worden naar de feiten beoordeeld. Hierbij zijn de statuten en de feitelijke werkzaamheden van belang. Daarnaast is er ook jurisprudentie van activiteiten die niet als algemeen nut beogend worden beoordeeld, in de meeste gevallen zijn de commerciële tarieven

---

<sup>92</sup> S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.

<sup>93</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a lid 6.



doorslaggevend. Ook de concurrentie ten opzichte van niet-ANBI's is van belang. Uit de recente jurisprudentie kunnen we concluderen dat het 90%-criterium zeer belangrijk is, hierbij wordt gekeken naar de uitgaven. Een ANBI-instelling moet kunnen aantonen dat 90% van de uitgaven het algemeen nut beogen.

## 5. De Geefwet en de commerciële activiteiten van een ANBI

In de voorgaande hoofdstukken zijn de begrippen Geefwet, ANBI en commerciële activiteiten uitgebreid beschreven. Daarnaast is er in deze hoofdstukken onderzocht welke commerciële activiteiten toegestaan zijn bij een ANBI. In dit hoofdstuk wordt onderzocht of de huidige regelgeving omtrent commerciële activiteiten een ANBI-status kunnen verhinderen. Verder moet dit hoofdstuk antwoord geven op de vraag of de Geefwet hierop van invloed is geweest. De veranderde wetgeving wordt van twee kanten bekeken, de belemmeringen die opgeworpen zijn, maar ook de eventuele belemmeringen die weggenomen zijn.

### 5.1 Verband ANBI-status en commerciële activiteiten

In voorgaande hoofdstukken zijn de ANBI-status en commerciële activiteiten aan de orde geweest. Een ANBI-status wordt verkregen door een verzoek in te dienen bij de inspecteur. De activiteiten van een instelling zijn van invloed op de aanmerking als ANBI. De wet maakt onderscheid tussen algemeen nuttige activiteiten<sup>94</sup> en commerciële activiteiten<sup>95</sup> door beide definities op te nemen. Algemeen nuttige activiteiten zijn verplicht voor een ANBI en kunnen een ANBI-status per definitie niet verhinderen. Algemeen nuttige activiteiten zijn immers verplicht omdat men zonder deze activiteiten het algemeen nut niet kan beogen. Commerciële activiteiten zijn een keuze voor ANBI's. Meestal worden deze ingezet om extra geldmiddelen bijeen te verzamelen voor het algemeen nut. Toch zijn er beperkingen aan de toegestane commerciële activiteiten. De vraag is in hoeverre bepaalde commerciële activiteiten een ANBI-status verhinderen.

### 5.2 Verschil tussen commerciële activiteiten

In het voorgaande hoofdstuk is er naar aanleiding van de conclusie van Advocaat-Generaal Moltmaker<sup>96</sup> onderscheid gemaakt tussen drie soorten commerciële activiteiten. In de eerste situatie staan de commerciële activiteiten geheel los van het doel van de ANBI, maar wanneer de opbrengst ten goede komt aan het algemeen nut beoogde doel, levert dit geen problemen of belemmeringen op voor de ANBI-status. De tweede situatie, waarin de commerciële activiteiten en het doel van de instelling niet onafscheidelijk zijn verbonden, kan problemen of veranderingen voor een ANBI-status opleveren als deze activiteiten plaatsvinden tegen commerciële tarieven. Eveneens is dit het geval in de situatie waarin de algemeen nuttige activiteit gelijk is aan de commerciële activiteit<sup>97</sup>. Dit is duidelijk bevestigd in de parlementaire behandeling van de Geefwet.<sup>98</sup> Wel is hierbij aangegeven dat

---

<sup>94</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a lid 5.

<sup>95</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a lid 6.

<sup>96</sup> Conclusie Advocaat-Generaal Moltmaker bij HR 18 december 1985, nr. 22937, BNB 1986/103.

<sup>97</sup> S.A. Stevens, *Geefwet*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 22-23.

<sup>98</sup> Toelichting kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, blz. 8-10.

het afhankelijk is van de feiten en omstandigheden. Omdat er geen duidelijke uitleg is gegeven van deze feiten en omstandigheden, kunnen de laatste twee soorten commerciële activiteiten dus in bepaalde gevallen een belemmering zijn. De algemeen nuttige activiteiten zullen dan worden aangezien als commerciële activiteiten en door het ontbreken van het algemeen nuttige activiteiten zal dan de ANBI-status vervallen.

Daarnaast is het volgens van Bakel<sup>99</sup> opmerkelijk dat bij algemeen nuttige activiteiten die uitgevoerd worden op een commerciële basis, niet gesproken wordt over algemeen nuttige activiteiten. Daarbij lijkt de Staatssecretaris, volgens van Bakel, uit te gaan van elke activiteit afzonderlijk en niet van het geheel van activiteiten. Ook structurele winstgevendheid van algemeen nuttige activiteiten lijken een grond te zijn voor de Belastingdienst om de ANBI-status te betwijfelen, omdat een ANBI geen winstoogmerk mag hebben. Van Bakel vindt dat iedere bedrijfsmatige activiteit mogelijk moet zijn, zolang deze zijn gericht op het dienen van het algemeen nut. Hierbij moet wel de voorwaarden van het bestedingscriterium van toepassing zijn. Hoewel de Staatssecretaris<sup>100</sup> de belemmeringen voor commerciële activiteiten wilde elimineren, is het op dit gebied niet gelukt.

### 5.3 Voorwaarden

Naast drie verschillende situaties omtrent commerciële activiteiten kan het niet voldoen aan de voorwaarden ook een ANBI-status verhinderen. De volgende voorwaarden hebben invloed op commerciële activiteiten en een ANBI-instelling.

#### 5.3.1 Rechtsvorm

Eerder zagen we al dat met de invoering van de Geefwet de commerciële rechtsvormen voor ANBI's verboden zijn. Voor bestaande ANBI's levert dit nog geen problemen op. In bepaalde gevallen is het beter om de commerciële activiteiten te verrichten in een BV of NV, terwijl de aandelen in handen zijn van een ANBI. Daarnaast is het volgens de Wijkerslooth-Lhoëst<sup>101</sup> tegenstrijdig dat bestaande ANBI's hun ANBI-status behouden, wanneer ze de rechtsvorm BV of NV hebben. Terwijl het niet voldoen aan de voorwaarden, niet langer als ANBI wordt aangemerkt. De Staatssecretaris is van mening dat instellingen met commerciële rechtsvormen gebruik zouden kunnen maken van fiscale faciliteiten en dat dit de concurrentieverhoudingen kan verstoren<sup>102</sup>. Wanneer alle aandelen van een NV of BV in handen van een ANBI zijn, is er volgens de Wijkerslooth-Lhoëst<sup>103</sup> en Stevens<sup>104</sup>, geen

---

<sup>99</sup> M.M.F.J. van Bakel, *Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/592.

<sup>100</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 5-6.

<sup>101</sup> S. A. M. de Wijkerslooth-Lhoëst, *De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2011/11.

<sup>102</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 13-15.

<sup>103</sup> S. A. M. de Wijkerslooth-Lhoëst, *De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2011/11.

<sup>104</sup> S.A. Stevens, *Geefwet*, Deventer: Kluwer 2012, blz. 7.

reden om de commerciële rechtsvormen uit te sluiten. De verscherpte rechtsvormen in de Geefwet kan dus een belemmering vormen voor een ANBI-status.

### 5.3.2 90%-criterium

De verandering rondom 90%-criterium is één van de voorwaarden die positief is te noemen voor ANBI's. Het 90%-criterium is volgens de Staatssecretaris geen inkomenstoets, maar wordt getoetst naar de uitgaven<sup>105</sup>. 90% van de uitgaven moet gericht zijn aan het algemeen nut. Voor de invoering van de Geefwet werd wel gekeken naar inkomen, waardoor men maar voor 10% commerciële activiteiten kon verrichten. Nu maakt het niet uit hoeveel procent van de activiteiten commercieel zijn, zolang de opbrengsten maar voor 90% ten goede komen aan het algemeen nut. Voor ANBI's die commerciële activiteiten verrichten is dit dus een hele verbetering.

### 5.3.3 Bestedingseis

In de wet<sup>106</sup> is opgenomen dat een ANBI de geldmiddelen, die bijeen gebracht worden door commerciële activiteiten, binnen een redelijke termijn geheel of nagenoeg geheel ten goede moeten komen aan de doelstelling van de ANBI. Wat een redelijk termijn is, hangt af van de situatie. Dit is veranderd ten opzichte van het voorstel voor de Geefwet. Daarin was opgenomen dat het binnen twee jaar besteed moest worden. Volgens van Bakel is dit positief te noemen, aangezien de ANBI-instelling het geld anders niet voor grote investeringen of tegenvallers kan bewaren<sup>107</sup>. Wel is er in de parlementaire behandeling gesproken over het begrip redelijkerwijs. Omdat het een open norm is, waren Kamerleden bang dat het voor misbruik zou zorgen. De Staatssecretaris<sup>108</sup> heeft gezegd dat deze open norm in verband moet worden gebracht met het beleidsplan van de ANBI. Aan de ene kant vormt een bestedingseis een belemmering voor ANBI's. Het geld kan niet altijd worden bewaard, wanneer men daar geen reden voor heeft. Aan de andere kant heeft men bij de implementatie van de Geefwet wel rekening gehouden met verschillende situaties door de term 'een redelijk termijn' in de wettekst<sup>109</sup> op te nemen.

### 5.3.4 Anti-oppoteis

De anti-oppoteis is een aanvulling op het bestedingscriterium. Deze eis zorgt ervoor dat er niet meer vermogen wordt aangehouden dan redelijkerwijs nodig is voor de continuïteit van de werkzaamheden ten behoeve van het algemeen nut. Hiervoor geldt eveneens de discussie over het redelijkheidscriterium. Voor deze eis geldt dat deze bijna letterlijk overgenomen is uit de oude wetgeving. De Staatssecretaris heeft aangegeven dat de Belastingdienst en ANBI's op dit gebied niet

---

<sup>105</sup> Nota naar aanleiding van het verslag kamerstuk 33006, nr. 6, blz. 8-10.

<sup>106</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen artikel 1a lid 2.

<sup>107</sup> M.M.F.J. van Bakel, *Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/592.

<sup>108</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën kamerstuk 33003, nr. G, blz. 13.

<sup>109</sup> Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 artikel 1a lid 2.

zoveel onenigheid hebben. In de lagere rechtspraak<sup>110</sup> blijkt dat een ANBI redelijk veel ruimte krijgt om vermogen aan te houden. De anti-oppoteis kan een belemmering vormen voor ANBI's, maar gezien de uitspraak van de Staatssecretaris en de lagere rechtspraak, zal dit in de praktijk weinig problemen geven.

### **5.3.5 Wervingskosten**

In de oude wetgeving moesten de kosten van de werving van gelden in redelijke verhouding staan tot de bestedingen aan het algemeen nut<sup>111</sup>. Het vervallen van deze eis zorgt voor het opheffen van een belemmering voor de ANBI-status. Er is meer vrijheid voor het invullen van de wervingskosten. Zeker in een tijd waarin het steunen van de filantropische sector bij de maatschappij ligt, is het van belang dat de wervingskosten geen eis moeten doorstaan. Zonder werving zijn er immers weinig of geen geldmiddelen.

### **5.3.6 Hoeveelheid commerciële activiteiten**

In de toelichting die de Staatssecretaris van Financiën geeft op de Geefwet, stelt hij dat commerciële activiteiten toegestaan zijn, zolang de opbrengsten ten goede komen aan het algemeen nut. Wanneer er zoveel commerciële activiteiten zijn, dat men meer een zakelijk oogmerk of een winstoogmerk heeft, zijn de commerciële activiteiten niet toegestaan. Het algemeen nut beogen, dient voorop te staan. De beperking op de hoeveelheid activiteiten is afhankelijk van de feiten, omstandigheden en grootte van de ANBI<sup>112</sup>.

## **5.4 Vennootschapsbelasting**

De maatregelen in de vennootschapsbelasting hebben geen directe invloed op de ANBI-status. Echter kunnen ze wel belemmeringen opleveren voor het uitvoeren van commerciële activiteiten of de hoeveelheid commerciële activiteiten.

### **5.4.1 Vrijstelling**

In hoofdstuk 4 is de vrijstelling binnen de vennootschapsbelasting bediscussieerd. De meningen in de literatuur zijn verdeeld over de grootte van de vrijstelling. Naar mijn mening is de vrijstelling nog te krap, nadat deze al verruimd is. De overheid wil de filantropische sector zoveel mogelijk aan het maatschappelijk middenveld over laten. Een vrijstelling van €15.000 winst voor de vennootschapsbelasting is dan te weinig, zeker omdat het een drempelvrijstelling is. Grote ANBI's kunnen hier dan geen gebruik van maken. Dit vormt in een zekere mate een belemmering voor de ANBI's om commerciële activiteiten uit te voeren. Een deel van de opbrengst moet de instelling dan

---

<sup>110</sup> Rechtbank Breda, 10 februari 2010, nr. AWB 09/1542, V-N 2010/30.2.3 en Hof 's-Gravenhage, 25 mei 2010, nr. BK-09/00358, V-N 2010/40.24.

<sup>111</sup> Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 artikel 41a lid 1 g.

<sup>112</sup> MvT kamerstuk 33006, nr. 3, blz. 5.

namelijk afdragen aan belasting. Dit kan ertoe leiden dat ANBI's niet hun optimale aantal commerciële activiteiten uitoefenen, maar tot het punt waarop de winst beneden de €15.000 blijft. Dit is niet wenselijk.

#### **5.4.2 Fiscale faciliteit: fictieve vrijwilligerskosten**

De aftrekpost van fictieve vrijwilligerskosten<sup>113</sup> is voor ANBI's geen belemmering op het gebied van commerciële activiteiten. Voor ANBI's is het een regeling wat hun belastbaar bedrag kan verminderen. De veranderingen in deze faciliteit met de Geefwet is niet of nauwelijks van belang voor de commerciële activiteiten van een ANBI.

#### **5.4.3 Fiscale faciliteit: fondswerversaftrek**

De fondswerversaftrek is uitgebreid gedefinieerd in de nieuwe wetgeving. Er werd voor de invoering van de Geefwet veel misbruik gemaakt van deze faciliteit. Voor de ANBI's is de faciliteit blijven bestaan. Enkel zijn de activiteiten waarvoor de aftrek is toegestaan in de wet uiteengezet. De aftrek is nu enkel toegestaan bij de winst van kenbaar fondswervende activiteiten (uiteenzetting zie hoofdstuk 4.) Dit betekent een verzwaring voor de ANBI's, omdat alleen deze winst mag worden afgetrokken en niet meer de winst van alle fondswervende activiteiten. Van Vijfeijken geeft in haar uiteenzetting<sup>114</sup> ook aan dat de fondswerversaftrek een verzwaring betekent voor de ANBI's.

#### **5.4.4 Fiscale faciliteit: bestedingsreserve**

Met de invoering van de Geefwet is de bestedingsreserve komen te vervallen voor ANBI's. Met deze faciliteit was het mogelijk om winsten te reserveren voor kosten van investeringen en verliezen van tegenvallers. Onder de oude wetgeving gingen woningbouwcoöperaties ook gebruik maken van de faciliteit, wat de overheid onwenselijk vond. Daarnaast werd er door de Staatssecretaris aangegeven dat er weinig gebruik werd gemaakt van deze faciliteit. Eveneens was de Staatssecretaris van mening dat grote professionele instellingen, ook grote ANBI's, niet tot de doelgroep van de bestedingsreserve hoorden. De bestedingsreserve is nu beperkt tot culturele instellingen en sociaal belang behartigende instellingen. Daarnaast is er de eis dat de winst hoofdzakelijk behaald moet worden met behulp van vrijwilligers. Stevens is van mening dat uitsluiting van grote professionele instellingen door middel van de vrijwilligerseis genoeg was geweest. Dan hadden niet alle ANBI's van de faciliteit te worden uitgesloten<sup>115</sup>. Het uitsluiten van ANBI's voor de bestedingsreserve is zeker een belemmering voor een ANBI en de commerciële activiteiten. Geld aanhouden voor grote investeringen en tegenvallers is moeilijker. Zeker in combinatie met de belemmerende anti-oppoteis.

---

<sup>113</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969 artikel 9 lid 1 h.

<sup>114</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, *Geefwet*, WPNR 2012/6917.

<sup>115</sup> S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.

## 5.5 Geefwet

In de literatuur is er veel discussie over het nut van de Geefwet. Hoewel de Geefwet het doneren en het beleid voor commerciële activiteiten aantrekkelijker moest maken, is het de vraag of deze wetgeving zijn doel heeft bereikt. Op het gebied van de definitie van algemeen nut is niets veranderd. Hier heeft de rechter nog steeds de grootste zeggenschap. Volgens van Vijfeijken is dit voor de wetgever een gemiste kans<sup>116</sup>. Daarnaast was één van de belangrijkste doelen van de Geefwet een soepelere houding creëren tegenover commerciële activiteiten van ANBI's. In de literatuur zijn meerdere van mening dat deze doelstelling niet is behaald.

Vrieling en Bruggink<sup>117</sup> zijn van mening dat in het oude recht commerciële activiteiten al niet in de weg stonden voor een ANBI-status. Zolang de opbrengsten van de commerciële activiteiten maar ten gunste komen van het algemeen nut beogend doel.

Stevens<sup>118</sup> is van mening dat ANBI's in de vennootschapsbelasting zeker niet meer ruimte hebben gekregen om commerciële activiteiten te ontplooiën. De wetgever heeft het altijd belangrijk gevonden om de concurrentie niet te laten verstoren en houdt dit ook nu aan. Voorbeelden van verzwaringen voor ANBI's noemt Stevens de veranderingen in de fondswerversaftrek en de afschaffing voor ANBI's van de bestedingsreserve.

In de conclusie die Van Vijfeijken<sup>119</sup> trekt, nadat ze alle verruimingen en verzwaringen tegenover elkaar heeft gezet (zie bijlage 1), stelt ze dat alle wijzigingen bij elkaar niet hebben geleid tot verruimingen van de fiscale faciliteiten voor ANBI's. Zeker de verruiming voor commerciële activiteiten vindt Van Vijfeijken twijfelachtig.

Ook Van Bakel<sup>120</sup> stelt in zijn bijdrage dat de Geefwet weinig concrete invulling geeft aan de mate waarin ANBI's commerciële activiteiten mogen uitvoeren. Hij is van mening dat het begrip 'geheel van haar algemeen nuttige activiteiten' veel discussie zal opleveren. Er is nog steeds moeilijk onderscheid te maken tussen algemeen nuttige activiteiten en toegestane commerciële activiteiten, waarbij een koppeling gemaakt moet worden met wat het algemeen nut beoogde doel is.

Van Vliet<sup>121</sup> stelt dat verschillende maatregelen op zichzelf wel enkele belemmeringen voor commerciële activiteiten hebben weggenomen. Van Vliet stelt echter de vraag of er belemmeringen waren. In de praktijk waren er vaak belemmeringen bij het aanvragen van een ANBI-status, maar er

---

<sup>116</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, *Geefwet*, WPNR 2012/6917.

<sup>117</sup> C. Vrieling & H.R. Bruggink, *Culturele instellingen*, WPNR 2012/6917.

<sup>118</sup> S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.

<sup>119</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, *Geefwet*, WPNR 2012/6917.

<sup>120</sup> M.M.F.J. van Bakel, *Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/592.

<sup>121</sup> W.G. van Vliet, *De Geefwet gewogen*, Kwartaalbericht Estate Planning 2012/39.

waren niet zozeer problemen in de rechtspraak. Van Vliet is van mening dat de Geefwet dus enkel onnodige discussies tussen een (mogelijke) ANBI-instelling en de Belastingdienst wegneemt. De Geefwet is meer een verduidelijking dan een verruiming.

Koele<sup>122</sup> schreef in 2010 al dat commerciële activiteiten niet in de weg staan voor een ANBI-status. Zolang de ANBI de opbrengsten van de commerciële activiteiten maar gebruikt voor het algemeen nut. Hieruit blijkt ook dat er sprake is van meer verduidelijking en omschrijving in de wettekst, dan een verandering van beleid. Hieruit kan eveneens betwijfeld worden of er wel belemmeringen zijn geweest.

Hemels<sup>123</sup> is van mening dat de Geefwet te snel doorgevoerd is. De ruimere mogelijkheden voor commerciële activiteiten hadden volgens haar binnen de bestaande wetgeving doorgevoerd kunnen worden. Het was beter geweest om langer te discussiëren, omdat deze wetgeving geen haast had.

## 5.6 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de belemmeringen voor commerciële activiteiten van ANBI's aan de orde gekomen. We kunnen concluderen dat in sommige gevallen de scheidslijn tussen algemeen nuttige activiteiten en commerciële activiteiten lastig te maken is. In het geval dat deze activiteiten worden verricht tegen commerciële tarieven kan het een probleem opleveren. Namelijk als er teveel commerciële activiteiten zijn en de algemeen nuttige activiteiten dan niet meer voorop staan, kan het een verhindering zijn voor de ANBI-status.

Verder kunnen de rechtsvormeis, de bestedingseis en de anti-oppoteis voor belemmeringen zorgen. Daarentegen is de toets van het 90%-criterium verbeterd, door uit te gaan van de uitgaven in plaats van de inkomsten. Ook door het verdwijnen van de regel in de wet, dat de wervingskosten in redelijke verhouding moeten staan tot de bestedingen aan het algemeen nut, is een belemmering opgeheven.

In de Wet VPB 1969 zijn belemmeringen opgeheven, maar ook opgeworpen. De vrijstelling voor ANBI's is wel ruimer geworden, maar naar mening van velen nog niet ruim genoeg. De regels omtrent fondswerversaftrek zijn verzwaaard voor ANBI's. Daarentegen is de faciliteit van de fictieve vrijwilligerskosten geen belemmering voor de ANBI-instellingen. Enkel het verdwijnen van de bestedingsreserve voor ANBI's is ook een redelijk grote belemmering.

---

<sup>122</sup> I.A. Koele, *De kwaliteiten van Algemeen Nut Beogende Instellingen: het beogen gewogen*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/1264.

<sup>123</sup> S.J.C. Hemels, *De Geefwet een keerpunt?*, 2011.



Wanneer we het totaalbeeld van de Geefwet bekijken, kunnen we concluderen dat het meer een verduidelijking in de wet is geweest, dan veel inhoudelijke wijzigingen. In de literatuur zijn de meesten het erover eens dat de Geefwet weinig invloed heeft gehad op de ruimte voor commerciële activiteiten van ANBI's. Uit bovenstaande is te concluderen dat zeker nog niet alle belemmeringen voor commerciële activiteiten zijn weggenomen.

## 6. Conclusie

Dit hoofdstuk vormt de conclusie op het onderzoek en het antwoord op de probleemstelling van deze scriptie. De probleemstelling luidde als volgt: Kunnen commerciële activiteiten een ANBI-status verhinderen? Welke invloed heeft de Geefwet hierop? Naast de conclusie vormt dit hoofdstuk ook een korte samenvatting van de scriptie. Als laatste worden de beperkingen van dit onderzoek behandeld en zaken voor eventueel vervolgonderzoek.

### 6.1 Samenvatting

Per 1 januari 2012 is de Geefwet van kracht geworden. Het belangrijkste doel van de Geefwet is de goede doelen meer over laten aan het maatschappelijk middenveld om een kleinere overheid te creëren. De belangrijkste subdoelen zijn het ANBI-begrip verduidelijken en stroomlijnen en commerciële activiteiten binnen ANBI's ruim baan geven.

ANBI-instellingen moeten het algemeen nut beogen. De Geefwet heeft geen verandering gebracht in het algemeen nut begrip. Dit is volgens de Staatssecretaris van Financiën al bepaald door de jurisprudentie. Enkel heeft de regering de definitie van algemeen nut duidelijker weergegeven in de wet. Hoofdstuk 3 geeft een beschrijving van de eisen waaraan een instelling moet voldoen om een ANBI-status te verkrijgen.

ANBI's mogen commerciële activiteiten verrichten, zolang de opbrengsten hiervan voor ten minste 90% worden aangewend voor het algemeen nut. Wanneer de opbrengst niet ten goede komt aan het algemeen nut, mag de commerciële activiteit slechts 10% van een ANBI-instelling zijn. Anders verliest de instelling de ANBI-status. Het is niet van belang welke commerciële activiteit wordt uitgevoerd, maar het doel wat men ermee beoogt. Er is veel jurisprudentie over het onderscheid tussen algemeen nuttige activiteiten en commerciële activiteiten, omdat de scheidslijn hiertussen soms lastig is te bepalen. In de huidige jurisprudentie is het 90%-criterium van belang, die wordt getoetst door naar de uitgaven van een instelling te kijken.

### 6.2 Conclusie

Er zijn commerciële activiteiten die een ANBI-status kunnen verhinderen. Wanneer er geen onderscheid kan gemaakt worden, tussen een algemeen nuttige activiteit en een commerciële activiteit en de activiteit wordt verricht tegen commerciële tarieven, is bepaald dat er geen algemeen nuttige activiteit is. Dit betekent dus ook geen ANBI-status.

Daarnaast zijn er verschillende eisen in de wetgeving opgenomen rondom de commerciële activiteiten van een ANBI, die een ANBI-status kunnen verhinderen. De rechtsvormen, waarin

commerciële rechtsvormen voor ANBI's worden uitgesloten, vormt een belemmering. Verder kunnen de bestedingseis en de anti-oppoteis, waardoor wordt bepaald wanneer het vermogen moet worden besteed, een verhindering vormen voor de ANBI-status. Wanneer men zoveel commerciële activiteiten gaat verrichten, zodat zakelijke overwegingen of het winstoogmerk voor het te beogen algemeen nut komt te staan, zijn de commerciële activiteiten ook niet toegestaan. Te veel commerciële activiteiten kunnen dus ook een ANBI-status belemmeren.

In de Wet VPB 1969 is een vrijstelling opgenomen voor ANBI's en ook enkele fiscale faciliteiten. Hoewel deze niet een directe rol hebben op een ANBI-status, kunnen deze regels wel bepalen hoeveel commerciële activiteiten er worden uitgevoerd. De vrijstelling voor ANBI's met een maximale winst van €15.000 is krap, terwijl deze wel verhoogd is door de invoering van de Geefwet. Zeker nu de overheid commerciële activiteiten niet wil belemmeren. De aftrek voor fictieve vrijwilligerskosten is nauwelijks veranderd. De fondswerversaftrek is voor ANBI's met de invoering van de Geefwet zeer beperkt. Ook is de bestedingsreserve voor ANBI's afgeschaft. Ik ben van mening dat wanneer men tot een ruimer beleid voor commerciële activiteiten voor ANBI's wil komen, men toch de vrijstelling en de fiscale faciliteiten in de vennootschapsbelasting moeten aanpassen.

In de literatuur is er veel discussie over de vraag of de Geefwet meer ruimte heeft gebracht voor commerciële activiteiten. Hoewel er enkele verruiming zijn voor ANBI's (zie bijlage 1), zijn er ook meerdere verzwaringen doorgevoerd. Terwijl men juist op het oog had, de ANBI's niet te willen belemmeren. Ik deel de mening dat de Geefwet heeft gezorgd voor meer verduidelijking in de wetgeving en bij de Belastingdienst, dan dat er meer ruimte is gecreëerd voor commerciële activiteiten. Voorbeelden hiervan zijn de definitie van algemeen nut in de wettekst en de rechtsvormeis. Verder zijn er nog steeds open normen die ingevuld moeten worden door de jurisprudentie, zoals de term redelijke(rwijs) in de bestedingseis en de anti-oppoteis, wat het voor ANBI's niet eenvoudiger maakt.

Hoewel de negatieve punten zwaarder wegen, zijn er toch ook enkele positieve punten vanuit de Geefwet te noemen. Ten eerste is er verduidelijking gekomen waaraan men het 90%-criterium toetst. Dit criterium waarbij de regering eerst uitging van de inkomsten, wordt nu uit gegaan van de uitgaven. Dit betekent zeker wel een vooruitgang voor ANBI's. Ook de afschaffing van de regel omtrent de verhouding tussen de uitgaven aan het algemeen nut en de wervingskosten is positief te noemen.

### **6.3 Beperkingen en vervolgonderzoek**

Dit onderzoek heeft niet alle aspecten van de Geefwet kunnen behandelen, daar was de tijd te beperkt voor. De veranderingen omtrent de commerciële activiteiten van ANBI's zijn behandelt.

Daarnaast zijn ook de buitenlandse ANBI's niet aan bod gekomen, waar zeker ook onderzoek naar gedaan kan worden. Verder zijn er in de Geefwet ook meerdere regels ingesteld voor culturele instellingen. Die heb ik in deze scriptie niet kunnen behandelen.

Ook waren er beperkingen ten opzichte van de jurisprudentie. De Geefwet is een redelijk nieuwe wet, waardoor er nog niet veel jurisprudentie over is geweest. Hoewel er veel jurisprudentie van voor de Geefwet, nu nog van kracht is. Toch zal men nog enkele jaren moeten wachten voordat er nog meer zaken zijn uitgekristalliseerd.

Een onderzoek naar de gedragseffecten van de Geefwet zal uit kunnen wijzen, hoe ANBI's reageren op de maatregelen. Waarschijnlijk zal dit pas over enkele jaren goed zichtbaar zijn.

## Bijlage

### Bijlage 1

Maatregel	Verruiming	Neutraal	Verzwarend
Rechtsvorm			X
Commerciële activiteiten		X	
Multiplier IB/VPB	X		
Steunstichting SBBI	X		
Vrijwilligersregeling		X	
Generieke vrijstelling VPB	X		
Fondswerversaftrek			X
Bestedingsreserve			X
Giftenaftrek VPB	X		

Bron: I.J.F.A. van Vijfeijken, *Geefwet*, WPNR 2012/6917.

## Literatuurlijst

### Literatuur

- M.M.F.J. van Bakel, *Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/592.
- M.M.F.J. van Bakel, *De revival van de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/1483.
- H.J. Bresser, *Fiscale Geschriften: Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor stichtingen en verenigingen*, Den Haag: Sdu uitgevers 2012.
- J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Kluwer: Deventer 2012, blz. 58-60.
- S.J.C. Hemels, *De Geefwet een keerpunt?*, 2011.
- S.J.C. Hemels, *De anbi-tweetraptoets van de Geefwet: trendbreuk of trendvolgend?*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2012/08.
- S.C.J. Hemels, *Gedefinieerde belangen: algemeen nut na de Geefwet*, WPNR 2012/6917.
- M.E. Kastelein, *Het wisselende regellandschap voor ANBI's*, Forfaitair 2012/230.
- I.A. Koele, *De kwaliteiten van Algemeen Nut Beogende Instellingen: het beogen gewogen*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/1264.
- S.A. Stevens, *Geefwet*, Deventer: Kluwer 2012.
- S.A. Stevens, *De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012*, WPNR 2012/6917.
- I.J.F.A. van Vijfeijken, *Geefwet*, WPNR 2012/6917.
- W.G. van Vliet, *De Geefwet gewogen*, Kwartaalbericht Estate Planning 2012/39.
- C. Vrieling & H.R. Bruggink, *Culturele instellingen*, WPNR 2012/6917.
- S. A. M. de Wijkerslooth-Lhoëst, *De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2011/11.

### Kamerstukken

- Kamerstuk 32740, nr. 6, Brief aan Tweede Kamer.
- Kamerstuk 33003, nr. 52, Motie Omzigt/Van Vliet.
- Kamerstuk 33003, nr. 67, Motie Huizing/Van Vliet.
- Kamerstuk 33003, nr. G, Brief van de Staatssecretaris van Financiën.
- Kamerstuk 33004, nr. 3, Memorie van Toelichting.
- Kamerstuk 33006, nr. 2, Voorstel van Wet.
- Kamerstuk 33006, nr. 3, Memorie van Toelichting.
- Kamerstuk 33006, nr. 6, Nota naar aanleiding van het verslag.
- Kamerstuk 33006, bijlage bij nr. 17, Toelichting.
- Kamerstuk 33006, bijlage bij nr. B, Brief aan Tweede Kamer.

Kamerstuk 33006, bijlage bij nr. B, Toelichting op voorgenomen fiscale maatregelen ANBI's.

## Jurisprudentie

Rechtbank Breda, 10 februari 2010, nr. AWB 09/1542, V-N 2010/30.2.3

Rechtbank Breda, 23 april 2010, nr. AWB 08/692, V-N 2010/33.15

Rechtbank Arnhem, 17 juni 2010, nr. 08/02590, NTFR 2010/1683

Rechtbank Haarlem, 16 april 2012, nr. 11/4432, V-N 2012/62.17.8

Rechtbank 's-Gravenhage, 20 december 2012, nr. AWB-12\_601, V-N 2013/15.23.21

Rechtbank Noord-Holland, 13 december 2013, nr. 13/2222, V-N 2013/2821

Hof 's-Gravenhage, 4 juni 2004, nr. BK-03/03113, V-N 2009/38.17

Hof 's-Gravenhage, 25 mei 2010, nr. BK-09/00358, V-N 2010/40.24

Hof Amsterdam, 17 oktober 2013, nr. 12/00652, V-N 2014/6.1.2

HR 21 juni 1946, B. 8137

HR 7 oktober 1981, nr. 20733, BNB 1981/299

HR 28 september 1983, nr. 21851, BNB 1984/72

HR 18 december 1985, nr. 22937, BNB 1986/103

HR 13 september 2000, nr. 35368, V-N 2000/43.14

HR 7 november 2003, nr. 38049, BNB 2004/30

HR 13 januari 2012, nr. 10/03464, BNB 2012/89

HR 17 februari 2012, nr. 10/05460, BNB 2012/146

HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, V-N 2012/34.14

## Overige bronnen

S.J.C. Hemels, Commentaar bij artikel 5b AWR op website NDFR, 2014.

Conclusie Advocaat-Generaal Moltmaker bij HR 18 december 1985, nr. 22937, BNB 1986/103.

Redactie Kluwer, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen deel, aantekening 2.7.

Redactie NTFR, Tweede Kamervragen over toezicht op anbi's beantwoord, NTFR 2012/421.

Regeer- en Gedoogakkoord Kabinet Rutte-Verhagen, Rijksoverheid 2010.

Staatssecretaris van Financiën, Belastingplicht van verenigingen en stichtingen, Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2730M, BNB 2006/91.

Conclusie Advocaat-generaal Wattel bij HR 13 januari 2012, nr. 10/03464, BNB 2012/89.

Werkgroep Filantropische studies FSW VU, Geven in Nederland 2013.

[http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/rekenhulpen/pr  
ogramma\\_anbi\\_opzoeken](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/rekenhulpen/pr<br/>ogramma_anbi_opzoeken)