

De ANBI-status

Het effect van het verrichten van commerciële activiteiten

Inhoudsopgave

1. Inleiding	4
1.1 Inleiding	4
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Opzet	5
1.4 Afbakening	6
2. Fiscale faciliteiten / Fiscaal belang	7
2.1 Erf-en Schenkbelasting	7
2.1.1 Vrijstelling erfbelasting.....	7
2.1.2 Vrijstelling schenkbelasting.....	7
2.2 Inkomstenbelasting	8
2.2.1 Giftenaftrek.....	8
2.2.2 Aftrek vrijwilligersvergoeding.....	10
2.3 Venootschapsbelasting	10
2.3.1 Giftenaftrek.....	10
2.3.2 Winstvrijstelling	11
2.3.3 Fictieve vrijwilligersaftrek	12
2.3.4 Fondswerversaftrek.....	12
3. ANBI-status	14
3.1 ANBI tot 2012	14
3.1.1 Geschiedenis van de giftenaftrek.....	14
3.1.2 De tweestaptstoets	16
3.2 ANBI vanaf 2012	16
3.2.1 De Geefwet	16
3.2.2 Aanvullende eisen sinds 1 januari 2014.....	19
4. Commerciële Activiteiten	21
4.1 Commerciële activiteiten in de Geefwet	21
4.2 Jurisprudentie	22
4.2.1 Muziekschriftarrest.....	23
4.2.2 Scientology-arrest I	24
5. Recente rechtspraak	26
5.1 Scientology-arrest II	26
5.1.1 Inhoud van het arrest.....	26
5.1.2 Commentaar bij het arrest.....	27

5.2 Stichting vakanties voor gehandicapten	28
5.2.1 Inhoud van het arrest.....	28
5.2.2 Commentaar bij het arrest.....	29
5.3 Stichting Katholiek Weekblad	29
5.3.1 Inhoud van het arrest.....	30
5.3.2 Commentaar bij het arrest.....	31
6. Invloed recente rechtspraak op verkrijgen van ANBI-status in de toekomst	33
6.1 Samenvatting	33
6.2 Normatieve analyse	33
6.3 Conclusie	35
Bijlage	36
Effect van maatregelen bij invoering Geefwet t.o.v. fiscale faciliteiten.....	36
Bibliografie	37
Jurisprudentie	37
Kamerstukken	37
Wetgeving	38
Wetsartikelen	38
Literatuur	39

1. Inleiding

1.1 Inleiding

Momenteel staan meer dan 51.000 instellingen als ‘Algemeen Nut Beogende Instelling’ (Hierna ANBI) ingeschreven bij de belastingdienst.¹ De ANBI status is voor veel goede doelen van groot belang om donaties te kunnen ontvangen. Schattingen uit 2011 suggereren dat particulieren jaarlijks maar liefst 1,9 miljard euro schenken. Daar komt nog eens 1,7 miljard euro van bedrijven bovenop.² Zo zal de giro 555-actie na de tsunami van kerst 2004 menigeen nog goed in het geheugen liggen. De Samenwerkende Hulp Organisatie haalde toen een recordbedrag van 208 miljoen euro op.³ De meeste instellingen met een ANBI status zijn echter lang niet zo groot of bekend. Zij hebben vaak beperkte inkomsten en zijn daarom ook erg afhankelijk van hun ANBI-status. Het verkrijgen van een ANBI-status is echter moeilijker geworden. Door de jaren heen is het beleid omtrent het verstrekken van een ANBI-status meermalen aangescherpt. Zo vonden in 2008, 2010, 2012 en recentelijk in 2014 wetswijzigingen plaats. Tussen 2009 en 2014 heeft de fiscus bij bijna 1500 instellingen de ANBI-status ingetrokken.⁴ Dit heeft er volgens de belastingdienst mee te maken dat lang niet alle goede doelen in voldoende mate het algemeen nut beogen. Strenger toezicht is terug te zien in recente uitspraken van de rechtbank en het gerechtshof. Al sinds de invoering van de giftenaftrek bestaat er een spanningsveld tussen het verrichten van commerciële activiteiten en het beogen van het algemeen nut. Het verrichten van commerciële activiteiten waar particulieren voor moeten betalen zou vooral gericht zijn op het particuliere belang. Het feit dat instellingen commerciële activiteiten zouden verrichten ligt vaak ten grondslag aan de intrekking of niet verlenen van de status.

1.2 Probleemstelling

Het afgelopen jaar zijn meerdere uitspraken geweest door zowel het Hof als de Hoge Raad die betrekking hebben op de commerciële activiteiten van instellingen. In de drie meest recente uitspraken heeft dit geleid tot de intrekking van de ANBI-status. Het doel van deze scriptie is te onderzoeken wat het effect is van deze uitspraken op andere instellingen die een ANBI-

¹ (Belastingdienst, 2015).

² (Bekkers & Mariani, 2012).

³ (Kakebeeke & Engel, 2015).

⁴ (van der Laan, 2014).

status willen verkrijgen of op het punt staan deze kwijt te raken. De probleemstelling luidt dan ook als volgt:

‘Wat is het effect van commerciële activiteiten bij het verkrijgen van een ANBI-status in het licht van recente rechtsgeschiedenis’.

1.3 Opzet

Om tot een antwoord op de probleemstelling te kunnen komen is het noodzaak een aantal deelvragen te beantwoorden.

Hoofdstuk twee zal aandacht besteden aan het nut van de ANBI-status. Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden is het namelijk van groot belang te weten waarom de ANBI-status voor instellingen belangrijk is en wat de gevolgen zijn van het verlies van de status.

Hoofdstuk drie van deze scriptie zal zich richten op de vraag wat een ANBI status is en aan welke eisen een instelling moet voldoen om een ANBI-status te verkrijgen.

In hoofdstuk vier zal meer specifiek worden gekeken naar de rol van commerciële activiteiten bij het verkrijgen van de ANBI-status. De Geefwet die in hoofdstuk drie al globaal wordt besproken speelt hierbij een essentiële rol.

Hoofdstuk vijf vormt de kern van deze scriptie. In dit hoofdstuk zal specifiek worden ingegaan op drie recente uitspraken: het tweede Scientology-arrest,⁵ de uitspraak van het Hof betreffende een stichting voor vakanties voor gehandicapten⁶ en de uitspraak van het Hof betreffende Stichting Katholiek Nieuwsblad.⁷ De uitspraken zullen inhoudelijk besproken worden waarbij gekeken wordt naar de motivatie van de rechters en de gegeven annotaties in het licht van de drie aan dit hoofdstuk voorafgaande hoofdstukken.

Tenslotte zal in hoofdstuk zes een samenvatting worden gegeven en gekeken worden naar de eventuele conclusies die getrokken kunnen worden uit het voorgaande literair onderzoek. In dit hoofdstuk zal ook een normatieve analyse worden gegeven.

⁵ HR 12 december 2014, nr. 13/05820, BNB 2015/59.

⁶ Hof Arnhem-Leeuwarden 27 januari 2015, nr. 13/01081, V-N 2015/24.5.

⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juli 2015, nr. 14/01077, FutD 2015-1773.

1.4 Afbakening.

In de probleemstelling wordt gesproken van 'het effect van het verrichten van commerciële activiteiten', de effecten waarop bedoeld wordt hebben betrekking op het wel of niet verkrijgen of kwijtraken van de ANBI-status.

Met de 'recente rechtsgeschiedenis' wordt allereerst bedoeld op de drie eerder genoemde uitspraken die aan bod komen in hoofdstuk vijf maar strekt zich ook tot het daarop geleverde commentaar en advies van deskundigen.

Verder zal het onderzoek zich richten op ANBI's in het algemeen. Er is expliciet voor gekozen de status van culturele ANBI's buiten beschouwing te laten omdat deze status als het ware een uitbreiding is van kwalificatie als ANBI. Hoewel ook dit interessant is, gaat het de reikwijdte van deze scriptie te buiten. Het zelfde geldt voor de SBBI's. Deze instellingen zijn zeker interessant en spelen ook een grote rol in de sinds 2012 ingevoerde Geefwet maar vormen geen extra toevoeging of onderbouwing om te kunnen komen tot een goede conclusie.

2. Fiscale faciliteiten / Fiscaal belang

In de samenleving is veel te doen om het wel of niet verkrijgen van een ANBI status. Er zijn grote fiscale voordelen te behalen. Om een beter begrip te krijgen van het belang van het mogen dragen van de naam 'ANBI' zal in de komende paragrafen per belastingsegment een overzicht worden gegeven van de te behalen voordelen. Culturele ANBI's hebben aanvullende voordelen zoals een multiplier voor de giftenaftrek en de mogelijkheid om te kunnen opteren voor integrale belastingplicht.

2.1 Erf-en Schenkbelasting

Het belastingtarief in de successiewet is 40 procent voor bedragen boven de 121.296 euro die niet geschonken zijn aan de partner of afstammelingen in de rechte lijn. Voor kleinere bedragen geldt een tarief van 30%. Een vrijstelling levert dan ook aanzienlijke voordelen op voor de verkrijgende instelling.

2.1.1 Vrijstelling erfbelasting

Een ANBI is van erfbelasting vrijgesteld voor zover de erfenissen verkrijgingen zijn waaraan geen opdrachten zijn verbonden.⁸ Het verbinden van opdrachten aan de erfenis zou het karakter van schenken in het algemeen belang wegnemen. De verkrijger van de opdracht schenkt namelijk niet uit vrijgevigheid maar omdat hij daartoe de verplichting opgelegd heeft gekregen.

In de situatie dat een stichting wordt opgericht bij testament kan het enige tijd duren voordat aan de stichting daadwerkelijk de ANBI-status wordt verleent. Indien de stichting tot die tijd geen uitkeringen doet kan de ANBI kwalificatie met terugwerkende kracht vanaf de oprichting intreden.⁹

2.1.2 Vrijstelling schenkbelasting.

De tekst van de vrijstelling voor de schenkbelasting¹⁰ is exact gelijk aan de tekst in artikel 32 van de Successiewet. Indien een als ANBI kwalificerende instelling een schenking doet is deze volgens artikel 33 onderdeel 10 Successiewet 1956 ook vrijgesteld bij de ontvanger indien de schenking voor minimaal 90 procent is gedaan in het algemeen belang.

⁸ Artikel 32 lid 1 onderdeel 3 Successiewet 1965.

⁹ Besluit van 19 december 2014, nr. BLKB2014/1415M. Staatscourant 2014. (Giften besluit 2014).

¹⁰ Artikel 33 lid 1 onderdeel 4 Successiewet 1965.

2.2 Inkomstenbelasting

2.2.1 Giftenaftrek.

Wellicht het bekendste voordeel van het geven aan ANBI instellingen is de fiscale aftrekbaarheid van de gift binnen de inkomstenbelasting. De aftrek geldt niet alleen voor giften aan Nederlandse instellingen maar ook voor andere instellingen binnen de EU.

In artikel 6:33 sub a IB 2001 wordt de volgende definitie van een gift gegeven:

‘Bevoordelingen uit vrijgevigheid en verplichte bijdragen waar geen directe tegenprestatie tegenover staat’.

Allereerst blijkt uit deze definitie dat sprake moet zijn van een verrijking van de ontvanger. Deze verrijking hangt nauw samen met de verarming van de gever. Vrijgevigheid is de kern van de giftenaftrek. Fiscale voordelen moeten zorgen dat het geefklimaat wordt gestimuleerd maar moeten niet het primaire reden worden om te geven.¹¹ De verplichte bijdrage lijken op het eerste gezicht enigszins uit de toon binnen de definitie van een gift. Toch kan een verplichte bijdrage een gift zijn. Men moet dan denken aan contributies aan als ANBI kwalificerende instellingen, kerkelijke belastingen en bijdrages aan andere levensbeschouwelijke instellingen.¹² Voor deze bijdrages wordt wel getoetst of sprake is van vrijwilligheid maar deze toets vindt plaats op het moment van inschrijving de bij instelling en niet op het moment van betalen. Een donateur maakt vrijwillig de keuze een instelling die het algemeen nut beoogt te sponsoren en kan zich tegenover de desbetreffende instelling vastleggen om voor een bepaald termijn betalingen te verrichten.¹³

Indien erfgenamen krachtens testament verplicht zijn tot het doen van een donatie is er geen sprake van een gift die tot aftrek leidt.¹⁴ Ook hieruit blijkt het belang van vrijgevigheid. Erfgenamen die verplicht zijn tot het geven van een donatie, doen dit namelijk net als bij een schenking met een verbonden opdracht niet uit hun eigen vrijgevigheid maar uit een verplichting opgelegd door een ander. Daarnaast is er ook geen sprake van verarming aan de kant van de erfgenaam. Deze heeft namelijk enkel een verplichting overgenomen om een bedrag afkomstig van de overledene over te maken.

¹¹ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33006, nr. 3.

¹² *Kamerstukken II* 1989-1990, 21335, nr. 3, p. 3.

¹³ Congresbundel ‘Cultuur, daar geef je om’, (2012). Georganiseerd door Tilburg University en BDO Private Wealth Tax Fund. p. 13.

¹⁴ HR 27 oktober 1971, nr. 16/595, BNB 1971/245.

Er zijn twee soorten giften. Voor elk gelden aparte regels.¹⁵ In de wet wordt een onderscheid gemaakt tussen periodieke giften en andere giften. De andere giften worden in de literatuur ook wel aangeduid als de 'gewone' of 'eenmalige' giften. Collectes vallen hier ook onder maar deze moeten wel schriftelijk worden bewezen waardoor ze toch moeilijk aftrekbaar zijn. Voor de gewone giften is een drempel van toepassing. Het moet gaan om een gift van minimaal 60 euro én minimaal één procent van het verzamelinkomen vóór de persoonsgebonden aftrek. De giften zijn enkel aftrekbaar tot een maximum van tien procent van het verzamelinkomen.¹⁶

Voor periodieke giften geldt geen minimale of maximale omvang. Wel moeten periodieke giften aan andere eisen voldoen. Deze giften moeten jaarlijks voor een termijn van minimaal vijf jaar worden uitgekeerd en worden vastgelegd in een notariële of onderhandse akte. De mogelijkheid om de periodieke gift in een onderhandse akte vast te leggen is een resultaat van de meest recente wetwijzigingen rond ANBI's in 2014. Voor deze wet moest er altijd een notariële akte worden opgesteld. Tegenwoordig is het mogelijk om een voorbeeld contract op de website van de belastingdienst te downloaden die door de belastingplichtige zelf kan worden ingevuld en opgestuurd naar de organisatie waaraan hij van plan is een periodieke gift te gaan geven.

Belastingplichtigen die in de hoogste inkomstenschijf vallen hebben effectief het meest profijt van de giftenaftrek. De aftrek vindt namelijk plaats van de top van het inkomen. Bij belastingplichtigen met een hoog inkomen wordt over het laatste deel van het inkomen hoger belasting tarief geheven dan bij belastingplichtigen met een laag inkomen. Om rekening te houden met de draagkracht van de belastingplichtige is daarom bij de eenmalige giften gekozen voor de drempel van één procent van het verzamelinkomen.¹⁷

Vanuit verschillende hoeken is kritiek hoorbaar op het verschillende beleid ten opzichte van gewone versus periodieke giften. Van Vijfeijken pleit ervoor de wetgeving voor beide soorten giften gelijk te trekken. De staatssecretaris gaat hier echter niet op in. Hij wijst erop dat destijds bewust is gekozen voor een ruimere faciliteit met betrekking tot periodieke giften omdat het als algemeen wenselijk werd aanvaard een regelmatige inkomstenstroom te creëren voor ANBI's.¹⁸

¹⁵ Artikel 6:32 lid 1 Inkomstenbelasting 2001.

¹⁶ Artikel 6:35 Inkomstenbelasting 2001. jo. Artikel 6:39 Inkomstenbelasting 2001.

¹⁷ *Kamerstukken II* 1998-1999, 26727, nr. 3, p. 269.

¹⁸ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33003, nr 17. (Giftenaftrek IB en VPB).

2.2.2 Aftrek vrijwilligersvergoeding

De uren die een vrijwilliger voor een ANBI werkt kunnen in eerste instantie niet worden aangemerkt als gift. Dit is echter anders als de vrijwilliger kosten maakt. Deze kosten mogen wel in mindering worden gebracht van het inkomen. Op grond van artikel 2 lid 6 Loonbelasting 1964 kunnen ANBI's een vergoeding van maximaal 150 euro per maand of 1500 per kalenderjaar uitkeren aan vrijwilligers als algemene kostenvergoeding. Dit is niet geheel in lijn met de definitie zoals hierboven is gegeven. Er vindt namelijk geen verrijking van de ontvanger plaats. Toch mag aangenomen worden dat sprake is van een gift. De giftenaftrek ligt namelijk bij de schenker. Het is dus belangrijk dat hij daadwerkelijk verarmt. Voor de instelling is het voldoende dat deze gebaat is bij het werk dat de vrijwilliger verricht en niet verarmt.¹⁹ In de wet wordt erop gewezen dat het een algemeen aanvaarde maatschappelijke opvatting is dat deze kosten worden vergoed.

Als de vrijwilliger afziet van een kostenvergoeding kan alsnog een aftrek worden gegeven voor de inkomstenbelasting. In dit geval moet wel aan alle eisen uit artikel 6:36 IB 2001 worden voldaan.

2.3 Vennootschapsbelasting

2.3.1 Giftenaftrek

De Vennootschapsbelasting kent een gelijksoortige definitie voor giften als de inkomstenbelasting:

*'Bevorderingen uit vrijgevigheid en al dan niet verplichte bijdragen, voor zover daardoor geen op geld waardeerbare aanspraken ontstaan.'*²⁰

Bedrijven kunnen tot 100.000 euro en tot maximaal 50 procent van de winst een aftrek bewerkstelligen. Dit lijkt een grote verruiming ten opzichte van de wetgeving voor 2012. Toen mocht maar een maximum van 10 procent van de winst in aftrek worden genomen. Wel bestond destijds geen maximum van 100.000 euro. Dit maximum is vooral ingevoerd om te voorkomen dat de aftrekpost een aanzuigende werking krijgt. In zijn brief van 3 november 2011 zegt de staatssecretaris van financiën dat bij afschaffing van het plafond ruim 300 miljoen euro extra aan giftenaftrek zou plaatsvinden. Dit acht de staatssecretaris ongeoorloofd gezien de vrijgevigheid dan *'overschaduwd wordt door de mogelijkheid de faciliteit primair in te zetten als*

¹⁹ van Dijck, J.E.A.M. & van Vijfeijken, I.J.F.A. (2005) Instellingen van algemeen nut, *Kluwer* p. 87.

²⁰ Artikel 16 lid 2 Vennootschapsbelasting 1969.

*fiscaal besparingsinstrument.*²¹ De wetwijziging in 2012 was vooral gericht op het stimuleren van vrijgevigheid bij het midden- en kleinbedrijf.

De staatssecretaris stelt dat de verruiming binnen de vennootschapsbelasting zorgt voor een extra aftrek van 5 miljoen euro. Instellingen zouden dus gebaat zijn bij de verruiming. Van Vijfeijken plaatst vraagtekens bij deze uitspraak. Onduidelijk is hoe tot het bedrag van 5 miljoen euro is gekomen. Verder draagt Van Vijfeijken ook aan dat de verruiming van de giftenaftrek samengaat met zwaardere eisen voor onder andere de fondsenwerversaftrek.²² Instellingen zouden dus eerder slechter dan beter af zijn.

2.3.2 Winstvrijstelling

Onder bepaalde omstandigheden kan een ANBI gedeeltelijk belastingplichtig zijn voor de Vennootschapsbelasting. Dit is het geval als een onderneming wordt gedreven. Of hier sprake van is wordt getoetst aan de hand van het ondernemersbegrip uit de Inkomstenbelasting²³ of als in concurrentie wordt getreden met andere belastingplichtige ondernemingen.²⁴ De belastingplicht strekt zich alleen tot de specifieke activiteit waarmee in concurrentie wordt getreden of tot activiteiten waarmee een onderneming wordt gedreven.

Indien aan de volgende eisen is voldaan is er op grond van de Inkomstenbelasting sprake van een onderneming:

- Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.
- Deelname aan het economisch verkeer.
- Een oogmerk is om winst te behalen.

Op grond van artikel 6 VPB 1969 kan aan stichtingen en verenigingen die een onderneming drijven²⁵ een vrijstelling worden verleent. Voorwaarde is dat de winst in dat jaar niet meer heeft bedragen dan 15.000 euro en in de vier daaraan voorafgaande jaren niet meer dan 75.000 euro. Bij het berekenen van de winst wordt geen rekening gehouden met de fondswerversaftrek.

²¹ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33003, nr 17. (Giftenaftrek IB en VPB).

²² van Vijfeijken, I.J.F.A. (2012). Geefwet. *WPNR* 2012/6917. jo. Bijlage.

²³ Artikel 3:4 Inkomstenbelasting 2001.

²⁴ Artikel 4 Vennootschapsbelasting 1969.

²⁵ Artikel 2 lid 1 onderdeel e Vennootschapsbelasting 1969. jo. Artikel 3 lid 2 Vennootschapsbelasting 1969.

2.3.3 Fictieve vrijwilligersaftrek

In artikel 9 lid 1 sub h Vennootschapsbelasting 1969 wordt de fictieve vrijwilligersaftrek geregeld. Indien een instelling vrijwilligers in dienst heeft is dit een kostenbesparing. Zonder kosten voor werknemers maakt een instelling sneller winst waardoor hij sneller kan worden aangemerkt als een (belaste) onderneming. Door de fictieve vrijwilligersaftrek mag een fictief bedrag in mindering worden gebracht ten hoogte van het minimumloon minus de werkelijke kosten.²⁶ Hierdoor wordt de winst verminderd tot teruggebracht tot nihil. De fictieve aftrek mag niet tot een negatief resultaat leiden.²⁷

2.3.4 Fondswerversaftrek

Een lichaam dat uitsluitend en kenbaar fondswervende activiteiten verricht kan worden aangemerkt als fondswerver.²⁸ Als fondswervers aan bepaalde eisen²⁹ voldoen kunnen ze indien ze in concurrentie treden met andere belastingplichtige lichamen een vrijstelling krijgen voor het netto-opbrengsten voor zover de winst voor minimaal 90 procent wordt uitgekeerd aan een ANBI.

De Fiscaal fondswervende instellingen faciliteit (Hierna: FFI-faciliteit) is in 2002 opgenomen in de wet *om te voorkomen dat over de winsten, behaald met een benefietconcert of een kledinginzameling ten behoeve van het goede doel, eerst belasting moet worden betaald voordat het kan worden uitgekeerd aan het goede doel.*³⁰ Door een eerdere uitspraak van het Hof heeft de faciliteit echter een te ruime invulling gekregen.³¹ De staatssecretaris wil de faciliteit behouden maar het is niet de bedoeling dat winsten behaald met commerciële activiteiten geheel buiten de Vennootschapsbelasting kunnen blijven. Dit zou een verkeerde aantrekkingskracht hebben die ervoor zorgt dat de FFI-faciliteit wordt gebruikt als fiscaal bespaarmiddel. Per 1 januari 2012 zijn de regels dan ook aangescherpt. Het vrijwilligersbegrip heeft een centrale rol binnen de wetgeving omtrent de FFI gekregen. Zo moeten de activiteiten in belangrijke mate (voor minimaal 50 procent) met behulp van vrijwilligers worden verricht.

²⁶ Artikel 9 lid 3 Vennootschapsbelasting 1969. jo. *Kamerstukken II* 2011-2012, 33004, nr. 3.

²⁷ Artikel 9 lid 5 Vennootschapsbelasting 1969.

²⁸ Artikel 9a lid 2 sub b Vennootschapsbelasting 1969.

²⁹ Artikel 9a lid 2 sub a Vennootschapsbelasting 1969.

³⁰ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33003, nr 17.(ANBI-status en commerciële activiteiten/maatregelen vennootschapsbelasting).

³¹ Hof 's-Hertogenbosch, 25 juni 2010, nr 08/00620, V-N 2010/50.17.

Ook als een ANBI zelf fondsenwervende activiteiten verricht zijn de bovenstaande regels van toepassing en kan de ANBI aanspraak maken op de FFI-faciliteit.

3. ANBI-status

Het begrip ANBI als zodanig werd ingevoerd op 1 januari 2008 maar kent een zeer lange voorgeschiedenis. Het 'algemene nut' of 'algemeen belang' komt van het Latijnse 'bonum commune'.³² Het kent een soortgelijke betekenis als de betekenis die wij vandaag de dag aan de woorden geven. Thorbecke stelde het volgende over het algemeen belang:

"Is het alleen de vraag, wat het volk of de meerderheid wil, dan vervalt de vraag naar hetgeen regt, waar, goed en uitvoerbaar is."³³

Hieruit blijkt dat het algemeen belang niet gelijk zou moeten staan aan de wil van de meerderheid. Het geeft dus meer een definitie van wat het algemeen belang niet is en niet zozeer wat het wel is. Toch wordt de zinsnede in de literatuur veelvuldig aangehaald in een poging tot een definitie te komen. Een eenduidige definitie van het algemeen belang blijkt moeilijk te omschrijven. Er is geen duidelijke scheidslijn. Dit blijkt ook uit vele jurisprudentie die in de loop der jaren is ontstaan.

3.1 ANBI tot 2012

3.1.1 Geschiedenis van de giftenaftrek

Giftenaftrek werd voor het eerst mogelijk in 1952. Op 26 juni van dat jaar werd een wet aangenomen waardoor de giftenaftrek met ingang van het voorafgaande boekjaar mogelijk werd binnen de Inkomstenbelasting en in de Vennootschapsbelasting.³⁴ De regeling had destijds tot doel tegemoet te komen aan kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen die in financiële nood verkeerde. Welke instellingen hieronder vielen kon ruim worden ingevuld.³⁵ De instellingen konden door belastingimmunititeit niet rechtstreeks geholpen worden. Door invoering van een giftenaftrek hoopte men de 'offervaardigheid' van burgers te beïnvloeden ten gunsten van de instellingen.³⁶ In 1956 bij de invoering van de Successiewet 1956 werd in art 24 lid 4 een andere eis gesteld dan in de Inkomstenbelasting en Vennootschapsbelasting het geval was. Voor de vrijstelling van

³² (Windhoff-Héritier, 2002).

³³ (Thorbecke, 1870).

³⁴ Wet van 26 juni 1952 nr. 376, Staatsblad 1952. jo. *Kamerstukken II* 1951-1952, 2492, nr. 2.

³⁵ *Kamerstukken II* 1951-1952, 2492, nr. 3. (MvT).

³⁶ *Kamerstukken II* 1951-1952, 2492, nr. 5. (MvA).

erfbelasting moest de verkrijgende instelling uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen maatschappelijk nut beogen.³⁷ Door de technische herziening in 1984 werden de definities weer meer gelijk getrokken. Het lid in de successiewet werd vervangen door ‘kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen.’³⁸ In 1991 werd hier ook ‘levensbeschouwelijke instellingen’ aan toegevoegd. De zinsnede ‘uitsluitend of nagenoeg uitsluitend’ is bij de aanpassing weggefallen³⁹

Een grote stap in de richting van de definitie zoals wij deze vandaag de dag kennen is gegeven door de Hoge Raad in 1994.⁴⁰ De Hoge Raad komt in dit arrest tot het oordeel dat geen sprake is van een limitatieve opsomming als het gaat om de aangewezen instellingen die het algemeen nut dienen.

Door de jaren heen vinden steeds weer aanpassingen plaats rond de ANBI-wetgeving. In 2008 kreeg het begrip ‘ANBI’ daadwerkelijk een plaats in de wet⁴¹. Vanaf 1 januari van dat jaar moeten ANBI’s vooraf een verzoek tot een ANBI-status indienen bij het ANBI-team van de belastingdienst. Het verkrijgen van een ANBI-status wordt door toevoeging van dit wetsartikel een voor bezwaar vatbare beschikking. Vanaf januari 2010 wordt het percentage waarmee de instelling het algemeen nut moet dienen aangescherpt. Tot en met 2009 moest de instelling voor minimaal 50 procent het algemeen nut dienen. Op 1 januari 2010 werd dit percentage verhoogd naar minimaal 90 procent.⁴²

Tot 2012 moest een instelling op grond van art 41a lid 1 uitvoeringsregeling Inkomstenbelasting 2001 (oud) aan een opsomming van eisen voldoen om te kunnen worden aangemerkt als ANBI. Als aan alle eisen was voldaan kon een instelling de ANBI-status verkrijgen. De belangrijkste eisen waren de volgende:

- Er mag geen sprake zijn van een winstoogmerk.
- Er moet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen belang worden gediend.
(Vanaf 2010. Daarvoor voor minimaal de helft)

³⁷ Artikel 24 lid 4 successiewet 1965.

³⁸ HR 13 juli 1994, nr. 29/936, BNB 1994/280 (Annotatie Laeijendecker).

³⁹ *ibid.* (Annotatie Laeijendecker).

⁴⁰ HR 13 juli 1994, nr. 29/936, BNB 1994/280.

⁴¹ Artikel 6:33 lid 2 Inkomstbelasting 2001.

⁴² Besluit van 16 december 2009, nr. CPP2009/2371M, Staatscourant 2009, 20091.

- Er mag niet over een vermogen worden beschikt als ware het eigen vermogen, noch door een natuurlijk persoon noch door een rechtspersoon.⁴³

3.1.2 De tweestapstoets

De vraag of het algemeen nut wordt gediend is een rode lijn in de jurisprudentie over ANBI's. Advocaat-Generaal Wattel kwam in zijn conclusie van 25 maart 2011 met een toets aan de hand waarvan kon worden gekeken of sprake was van algemeen dan wel particulier nut. Deze toets, ook wel de tweestaptoets genoemd, bestaat uit een kwalitatief en kwantitatief gedeelte. De Hoge Raad nam de toets later impliciet over in het arrest van 13 januari 2012 over de woningbouwcoöperaties.⁴⁴ De kwaliteitstoets stelt de vraag of werkzaamheden van de instelling rechtstreeks gericht zijn op het dienen van het algemeen belang. De kwantiteitstoets toets vervolgens of het algemeen belang ook voor meer dan 90 procent wordt gediend met de werkzaamheden. Hierbij moet worden opgemerkt dat de notitie van A-G Wattel een zaak betrof van vóór 1 januari 2010. Het oude percentage van 50 procent was nog van toepassing. Uit de literatuur blijkt dat het veranderen van het percentage en de wetwijziging van 2012 die hierna besproken zullen worden geen hebben invloed op de kwaliteitstoets.⁴⁵ Dit kan met name worden afgeleid uit het feit dat de staatssecretaris meermalen heeft benadrukt met de wijzigingen van de wet geen inhoudelijke wijzigingen van de invulling van het begrip 'algemeen nut' te willen bewerkstelligen.⁴⁶

3.2 ANBI vanaf 2012

3.2.1 De Geefwet

Op 22 december 2011 werd in het Staatsblad de nieuwe Geefwet gepubliceerd. Deze wijziging van de belastingwetten zou voor een verduidelijking en verbetering van de fiscale faciliteiten moeten zorgen om zo mensen te stimuleren te geven aan het goede doel.⁴⁷ Zowel voor als na de invoering van de wet is er veel discussie over de Geefwet geweest. In de behandeling van de wetten benadrukte de staatssecretaris dat Nederland een grote historie van vrijgevigheid kent en dat deze vrijgevigheid ook weinig heeft hoeven leiden van de economische recessie.

⁴³ Artikel 41a Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting 2001. (oud).

⁴⁴ HR 13 januari 2012 nr. 10/03464, FED 2012/28.

⁴⁵ (Hemels 2012)

⁴⁶ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33006, nr. 3.

⁴⁷ Wet van 22 december 2011 tot wijziging van enkele belastingwetten (Geefwet), nr. 641, Staatsblad 2011.

De staatssecretaris vond dat de overheid een te nadrukkelijke rol heeft gespeeld in onder andere de subsidiëring van culturele instellingen. In de behandeling van de Geefwet komt naar voren dat hij wil streven naar een 'kleinere overheid'.⁴⁸ Hoewel de regering dus in wezen een minder vrijgevig beleid gaat toepassen op het gebied van ondersteuning van instellingen die het algemeen nut beogen ziet de staatssecretaris nog wel ruimte om het geefgedrag van de samenleving, te weten particulieren en bedrijven, te stimuleren. Uit de kamerstukken blijkt dat een groot onderdeel daarvan het elimineren van onnodige belemmeringen is. Het voorgaande is dan ook het primaire doel van de Geefwet. Vrijgevigheid en filantropie moeten meer fiscaal gestimuleerd worden waarbij nauwlettend in de gaten moet worden gehouden dat fiscale voordelen niet de voornaamste reden worden om te geven.

"Het gaat bij het pakket aan maatregelen dus niet om grootscheeps verschuivingen in het beleid aangaande goede doelen of hun donateurs. Het gaat veeleer om het optimaliseren van het beleid en om maatregelen die erop zijn gericht eventuele oneffenheden in beleid en wetgeving weg te nemen".⁴⁹

In de memorie van toelichting wordt gesproken van twee soorten maatregelen. Allereerst zullen fiscale maatregelen worden getroffen. De belangrijkste wijziging is hierbij dat het uitoefenen van commerciële activiteiten niet langer in de weg moet staan van het verkrijgen of behouden van de ANBI-status. Dit onderdeel zal in het volgende hoofdstuk uitgebreider onder de loep worden genomen. Verder zou de invoering van de Geefwet moeten zorgen voor een soepeler beleid voor giftenaftrek in de vennootschapsbelasting. Zo werd het maximale aftrekbare bedrag verhoogd van 10% naar 50% van de belastbare winst. Ook wordt het cultureel ondernemerschap vanaf 2012 meer gestimuleerd. Culturele instellingen die deels een onderneming drijven kunnen in het vervolg onder andere opteren voor integrale belastingplicht. Vrijwilligers worden ook soepeler behandeld in de nieuwe wet. Zo worden ze in het vervolg onder voorwaarden niet meer gezien als werknemer van de als ANBI kwalificerende instelling.

Ook wordt opnieuw gekeken naar de definitie van ANBI. De definitie zal zoals eerder gezegd geen inhoudelijke wijzigingen ondergaan maar enkel verduidelijkt worden. Allereerst werd het begrip overgeheveld van de Wet op de Inkomstenbelasting naar de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. Een logische verplaatsing gezien het begrip niet enkel toepassing vindt in de Inkomstenbelasting maar ook in onder meer de Vennootschapsbelasting en de Successiewet.

⁴⁸ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33006, nr. 3.

⁴⁹ *ibid.* par. 2.4.

Verder wordt vanaf 2012 een nadere invulling gegeven aan de rechtsfiguren die in aanmerking kunnen komen om als ANBI te kwalificeren. Rechtsfiguren waarin bewijzen van deelgerechtigheid kunnen worden genomen worden uitgesloten. In de memorie van toelichting wordt er door de staatssecretaris op gewezen dat dit aansluit bij het criterium dat een ANBI geen winstoogmerk tot doel mag hebben. Met de duidelijkere invulling tracht de wetgever te voorkomen dat in het vervolg nog de vraag wordt gesteld over de voorwaarden van toetsing zoals in het verleden nog al eens voorbij is gekomen in de jurisprudentie.⁵⁰

Om misbruik tegen te gaan werd ook een negatieve giftenaftrek geïntroduceerd. Dit moet ervoor zorgen dat mensen na gebruik te hebben gemaakt van de giftenaftrekfaciliteit hun gift herroepen om zo een fiscaal voordeel te behalen. De negatieve giftenaftrek zorgt ervoor dat indien de gift wordt herroepen het belastingvoordeel in het jaar nadat de aftrek is toegepast alsnog moet worden voldaan.

Niet-fiscale maatregelen betreffen vooral de roep om meer transparantie. Het moet volgens de staatssecretaris duidelijker worden wat met de giften gebeurt. Ook zegt hij toe met de Geefwet meer samenwerking tussen de overheid en de filantropische sector te willen creëren. Er moet meer afstemming komen tussen het beleid van ANBI's en overheden op verschillende niveaus.

In de nieuwe Geefwet is een limitatieve lijst van doelen opgenomen. Om vanaf 2012 als ANBI te kunnen kwalificeren moet een instelling aan minimaal één van deze doelstellingen voldoen. Bij het opstellen van deze lijst is vooral gekeken naar de Britse en Duitse varianten. Het verschil is dat in deze versies tevens een restrubriek is opgenomen. In de Nederlandse lijst is ervoor gekozen deze niet op te nemen. Reden hiervoor is volgens de staatssecretaris dat reeds *'een brede consensus bestaat over wat als algemeen nuttig doel wordt beschouwd en wat niet'*.⁵¹ Waar deze conclusie uit getrokken wordt is onduidelijk. Uit de vele jurisprudentie en de lange begripsgeschiedenis lijkt het mij dat eerder de conclusie zou moeten worden getrokken dat juist géén duidelijke consensus bestaat over wat een 'algemeen nuttig doel' precies is. In de Britse variant is gekozen om een restrubriek op te nemen om ontwikkelingen in maatschappelijke opvattingen in de toekomst op te vangen. Dit lijkt gelet op de Nederlandse geschiedenis van de ANBI ook in ons land niet overbodig.

⁵⁰ *Kamerstukken II 2011-2012, 33006 nr. 3.*

⁵¹ *Ibid.* p. 22.

Instellingen gericht op een van de volgende doelen worden in de nieuwe Geefwet aangemerkt als algemeen nuttig doel:

- welzijn
- cultuur
- onderwijs, wetenschap en onderzoek
- gezondheidszorg
- jeugd- en ouderenzorg
- ontwikkelingssamenwerking
- dierenwelzijn
- religie, levensbeschouwing en spiritualiteit
- bevordering van de democratische rechtsorde
- steunstichtingen

Stichtingen die onder meerdere noemers vallen worden vanzelfsprekend ook gezien als instellingen met een algemeen nuttig doel. Dit wordt ook in de wettekst nog eens extra benadrukt.

Op 22 juni 2012 werd de uitvoeringsregeling Geefwet gepubliceerd. Deze wet werd met terugwerkende kracht vanaf 1 januari van dat jaar geldig. In art. 1a tot 1f Uitvoerings-regeling AWR 1994 worden onder andere de mogelijkheden voor commerciële activiteiten uitgebreid en het verbod op winstgevendheid ingeperkt. Met de invoering van de nieuwe uitvoeringsregeling zijn de oude artikelen uit 41a tot en met 41d uit de Uitvoeringsregeling Inkomstenbelasting 2001 komen te vervallen.

3.2.2 Aanvullende eisen sinds 1 januari 2014

Per 1 januari 2014 hebben opnieuw wijzigingen plaats gevonden in het beleid ten opzichte van ANBI's. Aansluitend bij de woorden van de staatssecretaris in de memorie van toelichting van de Geefwet⁵² en de afspraken tussen de overheid en de Samenwerkende Branchorganisatie Filantropie (SBF) uit een in 2011 getekend convenant⁵³ zou worden toegewerkt naar meer transparantie binnen de filantropische sector. Per 2014 zijn ANBI's daarom verplicht gesteld tot het openbaar maken van hun gegevens op het internet. Dit is mede op advies van de Commissie de Jong. De Commissie de Jong was destijds door de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie ingesteld om de vraag te beantwoorden 'Op welke wijze het validatiestelsel verplicht dient te worden gemaakt voor alle charitatieve ANBI's en hoe het

⁵² *Kamerstukken II 2011-2012, 33006, nr. 3.*

⁵³ (FBI,2011). Afspraak 8.

*beheer van het validatiestelsel belegd dient te worden.*⁵⁴ Het advies van de Commissie was dat de overheid een zwaardere rol op zich moest nemen wat betreft het toezicht op fondsenwerving. Het doel van de nieuwe wetgeving is om de integriteit van ANBI's te versterken. Met deze reden is ook een meldpunt 'misbruik ANBI' opgericht.⁵⁵ Kritiek op de invoering van de publicatieplicht is ook hoorbaar. In 2014 had maar de helft van alle ANBI's een website. Het waren vooral de kleine ANBI's die op dat moment geen website hadden. De vrees bestond dat deze kleine instellingen veel moeite zouden hebben met het opzetten van een website met de benodigde informatie, mede omdat bij het opzetten van een website ook kosten komen kijken die voor kleine instelling wellicht moeilijk zijn op te brengen.⁵⁶ Tot nog toe is echter nergens uit gebleken dat de extra regels voor grote problemen hebben gezorgd.

Voor kerkgenootschappen die via een groepsbeschikking als ANBI worden aangemerkt bestaat een uitzondering op het beleid. Dit omdat zij in veel gevallen niet over een RSIN nummer beschikken. Het RSIN-nummer (Rechtspersonen en Samenwerkingsverbanden Informatie-nummer) wordt gebruikt om gegevens uit te wisselen tussen organisaties. Kerkgenootschappen, moskeeën en andere religieuze instellingen die onder een groepsbeschikking vallen krijgen tot 1 januari 2016 de tijd om hun gegevens openbaar te maken.⁵⁷

Naast extra regelgeving heeft de wetwijziging van 1 januari 2014 ook gezorgd voor versoepeling in het geefbeleid. Vanaf 2014 is het, zoals in een voorgaand hoofdstuk reeds aan bod is gekomen, makkelijker geworden aftrek te krijgen op periodieke giften. Voorheen moest dat bij notariële acte worden vastgelegd. Met de nieuwe regelgeving hoeft alleen nog maar een eenvoudig document model-schenkovereenkomst te worden gebruikt om aftrek te kunnen krijgen. Deze is te vinden op de website van de Belastingdienst. De onderhandse akte moet nog wel van een uniek nummer worden voorzien.

⁵⁴ *Kamerstukken II* 2014-2015, 32740, nr 17. (Brief aan Tweede Kamer).

⁵⁵ *Kamerstukken II* 2012-2013, 32740, nr 15. (Brief aan Tweede kamer).

⁵⁶ (Eerenstein, 2014).

⁵⁷ *Aanhangsel Handelingen* 2013–2014, nr. 2489.

4. Commerciële Activiteiten

4.1 Commerciële activiteiten in de Geefwet

Het belangrijkste onderdeel van de Geefwet is het feit dat vanaf de invoering commerciële activiteiten mogen worden verricht door de instelling met een ANBI-status. Waar vroeger naar de activiteiten werd gekeken om te beoordelen of er sprake was van een instelling die voor minimaal 90 procent het algemeen nut beoogde wordt vanaf de invoering van de Geefwet enkel nog gekeken naar de uitgavenkant. Hierdoor zou meer ruimte moeten komen voor commerciële activiteiten.⁵⁸ Een winstogmerk is voor de inkomsten uit commerciële activiteiten toegestaan mits het streven naar winst niet het doel van de instelling zelf wordt. In dat geval is namelijk niet langer sprake van een ANBI maar van een regulier bedrijf. De winst moet ten goede komen aan het algemeen nuttig doel.⁵⁹

Art. 1a zesde lid van de UR AWR 1994 geeft een definitie van wat onder commerciële activiteiten wordt verstaan:

‘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’.

In de publicatie van de nieuwe uitvoeringsregeling van de Geefwet in de Staatscourant wordt het begrip ‘commerciële activiteit geïllustreerd met een voorbeeld. De staatssecretaris beschrijft een stichting die tot doel heeft het aanleggen van speeltuinen en perkjes in achterstandswijken. Om dit doel te kunnen bereiken verkoopt de stichting ansichtkaarten. Dit is de commerciële activiteit waarmee winst wordt behaald. Het gaat de stichting echter niet om pure winst te behalen maar om geld in te zamelen om de speeltuinen en perken te kunnen bouwen.

In het tweede lid van artikel 1a UR AWR 2011 vinden we een aanvullend criterium voor commerciële activiteiten: het bestedingscriterium. Dit wordt ook wel de anti-oppoteis genoemd. Hiermee wil de wetgever voorkomen dat teveel vermogen wordt ‘opgepot’. Bij die bepaling wordt volgens de staatssecretaris wel een redelijkheidsnorm aangehouden waardoor ruimte zou zijn voor maatwerk. Deze redelijkheidsnorm brengt echter ook onduidelijkheid met zich

⁵⁸ (Kastelein, 2012).

⁵⁹ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33006, nr. 3.

mee. Het biedt openingen voor misbruik. Iets dat de staatssecretaris met de invoering van de Geefwet juist beoogt terug te dringen.

In eerste instantie worden de inkomsten uit commerciële activiteiten in de winstbelasting betrokken om oneerlijke concurrentieposities tegen te gaan. Wel zijn de winstdrempels in de Vennootschapsbelasting verhoogd en kan aanspraak gemaakt worden op bepaalde vrijstellingen en faciliteiten. Van Vijfeijken merkt in de literatuur terecht op dat voor verschillende aftrekposten en vrijstellingen wel verzwaarde eisen zijn ingesteld waardoor het maar de vraag is in hoeverre ANBI's nu echt profiteren.⁶⁰

In het vijfde lid van artikel 1a UR AWR komen de commerciële tarieven aan bod. In dit artikel komt naar voren dat activiteiten die tegen commerciële tarieven plaatsvinden geen algemeen nuttige activiteiten kunnen zijn. Het gaat hier nadrukkelijk om de algemeen nuttige activiteiten en niet om de commerciële activiteiten. Het lid moet niet al te strikt worden toegepast volgens de staatssecretaris. Zo kan het voorkomen dat er incidentele baten zijn bij algemeen nuttige activiteiten. Dit is gewoon toegestaan. In zijn toelichting op de wetsartikelen stelt de staatssecretaris dat onder commerciële tarieven wordt verstaan: *'tarieven die de integrale kostprijs van de verrichte diensten of de geleverde goederen te boven gaan teneinde een voordeel te behalen'*.⁶¹ In de literatuur worden de nodige vraagtekens bij de definitie gezet. Van Bakel vindt dat de definitie niet duidelijk toe te passen binnen enkele sectoren zoals de zorg en het onderwijs.⁶² Hij vindt het regime met betrekking tot het verrichten van commerciële tarieven onbegrijpelijk. Wat staat er aan in de weg bedrijfsmatige activiteiten uit te voeren als deze ten goede komen aan het algemeen nuttige doel? Van Bakel wijst erop dat dit eigenlijk geen probleem zou moeten zijn zolang de overschotten maar worden aangewend om de algemeen nuttige doelstellingen te behartigen.

4.2 Jurisprudentie

In de rechtsgeschiedenis van commerciële activiteiten spelen de volgende twee arresten een grote rol. Hierbij moet rekening worden gehouden met het feit dat deze arresten zijn geweest voor het veranderen van het algemeen nuts-criterium naar 90 procent. De vraag is in hoeverre dit de uitkomst van de volgende arresten zal veranderen.

⁶⁰ (van Vijfeijken, 2012). p. 97.

⁶¹ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33006, nr. 17, p-9-10.

⁶² (van Bakel, 2012)

4.2.1 Muziekschriftarrest

Voor de invoering van de Geefwet was er veel onduidelijkheid over het vraag wanneer een commerciële activiteit in de weg stond van de verkrijgen van een ANBI-status. Het Muziekschrift arrest uit 1985 gaf hierin enige duidelijkheid. Aan de hand van het arrest maakte Advocaat-Generaal Moltmaker een onderscheid tussen drie verschillende vormen van commerciële activiteiten die elk hun eigen consequenties hadden.

- Commerciële activiteiten die los staan van de ideële doelstelling. Hierbij gaat het om het behalen van winst met het oog op het realiseren van de algemeen nut beogende doelstellingen van de instelling. Moltmaker geeft het voorbeeld van een kerkbestuur dat oude kleding inzamelt en verkoopt.
- Commerciële activiteiten die het ideële doel van de instelling bevorderen maar er niet onlosmakelijk mee verbonden zijn. Bijvoorbeeld een hulporganisatie voor een derdewereldland die rietsuiker uit dat land verkoopt.
- Commerciële activiteiten die de ideële doelstelling verwezenlijken. Hierbij wordt het voorbeeld gegeven van een opinieblad. Het uitgeven van een dergelijke weekblad wordt als commerciële activiteit gezien. Hier is wel een verbondenheid tussen de activiteiten en het doel van de instelling.

Moltmaker concludeert dat in de eerste twee gevallen de commerciële activiteiten het algemeen nuttige doel van een instelling niet in de weg staan. In het derde geval zouden de commerciële activiteiten er wel toe kunnen leiden dat een instelling niet kan worden aangemerkt als zijnde het algemeen nut beogende instelling. Toch zal dit volgens Moltmaker nauwelijks voorkomen. In de situaties waar sprake zou kunnen zijn van een belemmering zal in de meeste gevallen al geconcludeerd zijn dat de instelling niet het algemeen maatschappelijk belang behartigd. Indien er geen algemeen nuttig doel is komt men niet toe aan de vraag of de commerciële activiteiten in de weg staan van het algemeen nuttige doel. Als kan worden geconcludeerd dat het algemeen belang wordt gediend zullen de commerciële activiteiten hier niet aan in de weg staan. In het muziekschriftarrest doet een dergelijke situatie zich voor. Eerst wordt geconcludeerd dat de betreffende instelling het algemeen maatschappelijk nut voor ogen heeft. Omdat het maatschappelijk nut wordt gediend vormen de commerciële activiteiten geen belemmering meer.⁶³

63 HR 18 december 1985, nr. 22/937, BNB 1986/103. (Commentaar Moltmaker).

Uit het muziekschriftarrest blijkt dat het verrichten van commerciële activiteiten al voor de Geefwet was toegestaan. Ook de Commissie wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Advocaten (NOB) wijst hier in haar commentaar op de Geefwet op. De NOB stelt dat de Geefwet geen nieuwe mogelijkheden vormt voor commerciële activiteiten maar deze juist inperkt. Ze wijzen hierbij onder andere op de invoering van de bestedingseis. Deze zou ervoor zorgen dat ANBI's niet meer voor grote projecten over een langer tijdsbestek kunnen sparen en dus gedwongen worden om te lenen.⁶⁴

Of de uitkomst van het muziekschriftarrest hetzelfde zou zijn geweest na invoering van de wetwijziging van 2010 of de invoering van de Geefwet is onduidelijk. Hiervoor zou de mate van algemeen belang opnieuw moeten worden getoetst. De kwaliteitseis blijft in principe hetzelfde de kwantiteitstoets moet echter opnieuw worden bekeken.

4.2.2 Scientology-arrest I

Om verwarring te voorkomen is het van belang te weten dat de Hoge Raad tweemaal een arrest heeft gewezen in verband met de Scientology kerk. In deze paragraaf zal het eerste Scientology-arrest besproken worden. Dat arrest komt uit 2003. Het Hof kwam in deze zaak tot de conclusie dat de Scientology kerk beschouwd kan worden als een kerkelijke of levensbeschouwende instelling. Hieruit volgde volgens het Hof dat de Scientology kerk ook kon worden aangemerkt als ANBI. De Hoge Raad is het hier niet mee eens. Het feit dat sprake is van een kerkelijke of levensbeschouwende instelling hoeft niet toe te leiden tot de conclusie dat sprake is van een ANBI aldus de Hoge Raad. De Hoge Raad wijst op het feit dat onder andere cursussen werden aangeboden tegen commerciële tarieven. De belanghebbende in deze zaak, een particulier die giftenaftrek claimde, moest bewijzen dat de cursussen en andere activiteiten van de Scientology kerk niet primair het particulier belang dienen.⁶⁵ De belanghebbende bleek niet in staat dit te bewijzen en de Scientology kerk werd dan ook niet aangemerkt als ANBI.⁶⁶

Uit het voorgaande arrest wordt duidelijk dat enkel het feit dat sprake is van een kerkelijke instelling niet genoeg is om te concluderen dat sprake is van een ANBI. De Hoge Raad oordeelt dat de instelling commerciële doelstellingen heeft en daarom het particuliere belang dient. Net als het muziekschriftarrest valt deze zaak onder de derde noemer van commerciële activiteiten die werden opgesomd door Moltmaker. Hier is echter geen sprake van algemeen

⁶⁴ Strik, S.A.W.J. (2011, november 4) Brief NOB Commissie Wetsvoorstellen.

⁶⁵ HR 7 november 2003, nr. 38049, BNB 2004/30.

⁶⁶ Hof 's-Gravenhage 4 juni 2004, nr. BK-03/03113, V-N 2009/38.17.

belang maar particulier belang. Door het muziekschriftarrest en het eerste Scientology arrest naast elkaar te leggen wordt duidelijk hoe dun de lijn is tussen het wel en niet verlenen van de ANBI status.

5. Recente rechtspraak

5.1 Scientology-arrest II

In 2011 is door de Scientology kerk Amsterdam een rechtszaak aangespannen tegen de belastingdienst. In december 2014 heeft de Hoge Raad hierover een arrest gewezen. Het gaat om een aanvraag van de ANBI status in 2008. Dit was voor de invoering van de Geefwet en het opschroeven van de 50 procentseis naar 90 procent. Toch is het arrest interessant in het kader van de recente rechtsgeschiedenis. Hoewel de kwantiteitstoets afwijkt wordt wel de hedendaagse zienswijze omtrent het verkrijgen van een ANBI status geprojecteerd.

5.1.1 Inhoud van het arrest

De centrale vraag in dit arrest is of de belanghebbende (Scientology kerk Amsterdam) kan worden aangemerkt als instelling als bedoeld in artikel 6:33 lid 1 letter b Wet IB 2001 (oud). Het Hof heeft deze vraag eerder bevestigend beantwoord. Zij wijst net als in het eerste Scientology-arrest op het feit dat *‘van kerkelijke en levensbeschouwende instellingen van oudsher wordt aangenomen dat zij zich volledig richten op het algemeen belang.’*⁶⁷ Wel kijkt het Hof dit maal of de activiteiten die niet in het kader van het instellingskarakter worden verricht voor minimaal 50 procent het algemeen nut beogen. Het Hof komt tot de conclusie dat dit het geval is, het geven van trainingen waarvoor wordt betaald en de bijdragen voor de auditing doen hier niet vanaf. De Hoge Raad is het oneens met de uitspraak van het Hof dat een kerkelijke of levensbeschouwende instelling altijd het algemeen nut beoogt. Volgens de Hoge Raad is dit enkel het geval indien *‘haar werkzaamheden rechtstreeks erop zijn gericht enig algemeen belang te dienen en met het totaal van die werkzaamheden het algemeen belang in gelijke mate als een particulier belang wordt gediend.’*⁶⁸ De Hoge Raad oordeelt dus hetzelfde als hij in 2003 deed bij het eerste Scientology-arrest. De Hoge Raad wijst in dit arrest op het feit dat het Hof heeft geconcludeerd dat sprake is van commerciële activiteiten. Hierbij wordt terugverwezen naar het eerste Scientology-arrest. Activiteiten waar in beginsel een commerciële prijs voor wordt gerekend dienen primair het particulier belang, ook als de activiteiten plaatsvinden als onderdeel van de religieuze beleving.

Het Hof droeg bij haar uitspraak aan dat de volgende omstandigheden ertoe leiden dat voor minimaal 50 procent het algemeen nut wordt beoogt.

⁶⁷ HR 12 december 2014, nr. 13/05820, BNB 2015/59. r.o. 2.3.

⁶⁸ HR 12 december 2014, nr. 13/05820, BNB 2015/59. r.o. 2.4.2.

- Er worden bijeenkomsten voor auditing en trainingen georganiseerd waaraan door leden zonder vergoeding mag worden deelgenomen.
- Er een tegemoetkoming in de kosten plaatsvindt voor geïnteresseerden die niet over voldoende middelen beschikken.
- De betalingen voor auditing en trainingen zijn bedoeld om (andere) kerkelijke activiteiten te financieren.

De Hoge Raad verwerpt deze omstandigheden als motivering voor het beogen van het algemeen belang. 'Al deze omstandigheden sluiten namelijk, ook tezamen genomen, niet uit dat de tariefstelling voor de door belanghebbende verrichte diensten commercieel is'.⁶⁹

5.1.2 Commentaar bij het arrest

Prof. Dr. G.P.P van Tillo, emeritus hoogleraar godsdienstsociologie wees na aanleiding van de uitspraak van het Hof op het feit op dat de wijze van financiering, het gebruiken van inkomsten uit auditing en trainingen, voor activiteiten van de Scientology kerk niet afwijkt van de wijze van financiering van andere kerken. De uitspraak van het Hof zou dan ook correct zijn geweest.

Dr Molenaar is het met deze stelling eens. In zijn commentaar op de uitspraak van het Hof stelt hij dat de Scientology kerk geen buffer aanhoudt en het daarom enkel moet hebben van de inkomsten die jaarlijks binnenstromen. Hij vindt dat er geen sprake is van een commerciële onderneming. Hij wijst op de definitie van commerciële tarieven uit de Geefwet maar concludeert dat de Scientology kerk binnen de lijnen blijft en dus geen commerciële tarieven handhaaft.⁷⁰

Boer wijst in zijn commentaar op de uitspraak van de Hoge Raad dat genuanceerder kan worden gedacht over de vraag of de Scientology kerk als ANBI kwalificeert dan dat de Hoge Raad dat doet. Hij stelt dat de uitspraak van de Hoge Raad een verscherping is ten opzichte van bestaande rechtspraak. Hij verwijst naar de drie verschillende situaties waarbij commerciële activiteiten worden ontplooit zoals Moltmaker deze had vastgesteld en spreekt onbegrip uit over het oordeel van de Hoge Raad dat auditing en trainingen bedoeld om de kerkelijke activiteiten te financieren niet in het algemeen belang zijn. Als de bestedingen de ideële doelstelling van de instelling dienen, zouden volgens Boer de commerciële activiteiten

⁶⁹ HR 12 december 2014, nr. 13/05820, BNB 2015/59. r.o. 2.4.5.

⁷⁰ Hof Amsterdam 17 oktober 2013, nr. 12/00652, NTFR 2013/2068. (Commentaar Molenaar).

niet in de weg mogen staan van het toekennen van een ANBI-status.⁷¹ Ik sluit me ten volste aan bij deze stelling. Dat met de auditing en trainingen particulieren belangen worden behartigd is naar mijn mening bijzaak. Het zou de achterliggende gedachte van de Scientology kerk moeten zijn die getoetst wordt. Dienen de zaken die gefinancierd worden met de opbrengsten uit commerciële activiteiten in voldoende mate het algemeen belang? Bij een positieve beantwoording van deze vraag lijkt het mij niet dat commerciële tarieven in de weg zouden moeten staan van het toekennen van een ANBI-status.

5.2 Stichting vakanties voor gehandicapten

Op 27 september heeft de rechtbank Noord-Nederland een beroep met daarin de vraag of een belanghebbende kon worden aangemerkt als instelling als bedoeld in artikel 5b AWR, ongegrond verklaard. Het Hof sloot zich aan bij de uitspraak van de rechtbank.⁷² Er is geen Hoger Beroep aangetekend in deze zaak.

5.2.1 Inhoud van het arrest

De zaak had betrekking op een stichting die vakanties organiseerde voor mensen met een handicap. De ANBI-status van de belanghebbende werd op 1 januari 2008 ingetrokken. De stichting had tot doel *'het organiseren van begeleide vakanties voor verstandelijk gehandicapten en voorts al hetgeen met een of ander rechtstreeks of zijdelings verband houdt of daartoe bevorderlijk kan zijn, alles in de ruimste zin des woords.'*⁷³ Er worden verschillende soorten vakanties georganiseerd waarbij de meeste vakanties zijn gericht op matig verstandelijk gehandicapten waarbij twaalf reizigers en vier tot zes begeleiders meegaan. Het gaat om deelnemers die zich niet zelf kunnen redden en hulp nodig hebben bij bijvoorbeeld een toiletbezoek. Bij 15 procent van de reizen gaat het om deelnemers die permanent in een rolstoel zitten. Ongeveer 300 getrainde vrijwilligers helpen de vakantiegasten tijdens hun verblijf. De vrijwilligers worden ondersteund door vijf parttime coördinatoren die in dienst zijn van de stichting. De reizen worden voor 95 procent betaald door de deelnemers zelf. De overige vijf procent is afkomstig van subsidies en giften. De inspecteur stelt hier tegenover dat de reizen niet voor minimaal 90 procent het algemeen belang dienen omdat er commerciële tarieven worden gerekend. Het Hof stelt dat wel sprake is van een zorgcomponent door de vrijwilligers die deelnemers helpen op de reizen maar dat het verzorgen van vakantiereizen

⁷¹ HR 12 december 2014, nr. 13/05820, BNB 2015/59. r. 20. (Commentaar Boer).

⁷² Hof Arnhem-Leeuwarden 27 januari 2015, nr. 13/01081, V-N 2015/24.5.

⁷³ Ibid. r.o. 2.1.

voorop staat. De zorg in de vorm van begeleiding is bijkomend.⁷⁴ Het Hof is van mening dat de stichting geen lagere prijzen in rekening brengt dan commerciële reisbureaus. Het maakt niet uit dat er bij de berekening van de commerciële tarieven geen rekening is gehouden met de kosten van vervoer, voeding en verzekering van vrijwilligers.⁷⁵

5.2.2 Commentaar bij het arrest

Verschillende auteurs geven aan twijfels te hebben bij deze uitspraak van het Hof. In de redactionele aantekening van Kluwer bij de uitspraak worden twijfels geuit of de uitspraak wel goed aansluit bij de Geefwet. De auteur van de aantekening vindt dat het onjuist is dat de prijzen zijn vergeleken met de prijzen van commercieel opererende derden die ook nog eens geen reizen voor verstandelijk gehandicapten aanbieden. Het zou hebben geleid tot een onjuiste prijsweergave. Van commerciële tarieven zou enkel sprake moeten zijn indien er structureel meer opbrengsten dan kosten zijn. De onduidelijkheid waar van Bakel eerder al op wees omtrent de term 'commerciële tarieven' blijft bestaan.⁷⁶ Ook Hoogwout wijst erop dat het Hof niet de definitie van 'commerciële tarieven' uit de Geefwet volgt.⁷⁷ Het hof had niet de vergelijking met commerciële reisorganisaties moeten maken en is ook te kort geschoten door geen rekening te houden met de activiteiten die de vrijwilligers kosteloos voor de instelling verrichtten. De kosten van de reizen hadden veel hoger gelegen indien gebruik was gemaakt van betaalde krachten in plaats van vrijwilligers. Hoogwout komt in zijn artikel tot de conclusie dat er een vergelijking is gemaakt tussen ongelijke gevallen. Daarnaast geeft hij de suggestie om de fictieve loonkosten mee te nemen bij het berekenen van de integrale kostprijs van de activiteiten. Dit leidt volgens Hoogwout tot een evenwichtigere toetsing.⁷⁸

5.3 Stichting Katholiek Weekblad

Op 7 Juli 2015 heeft het Hof uitspraak gedaan in de zaak over de stichting Katholiek Nieuwsblad. In de uitspraak komt duidelijk naar voren dat veel aansluiting bij het tweede Scientology-arrest is gezocht. Op de zaak is de nieuwe wetgeving van na 2012 van toepassing. Het oordeel is dus een goede graadmeter van hoe de nieuwe wetgeving geïnterpreteerd moet worden. Er is geen cassatie aangetekend tegen de uitspraak van het Hof.

⁷⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 27 januari 2015, nr. 13/01081, *V-N 2015/24.5*. r.o. 4.4.

⁷⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 27 januari 2015, nr. 13/01081, *V-N 2015/24.5*. (Redactionele Aantekening).

⁷⁶ (van Bakel, 2012).

⁷⁷ (Hoogwout, 2015).

⁷⁸ Ibid.

5.3.1 Inhoud van het arrest

De centrale vraag in de zaak is of belanghebbende als ANBI in de zin van artikel 5b van de AWR moet worden aangemerkt. De Rechtbank heeft deze vraag eerder bevestigend beantwoord. Belastingdienst heeft hierop Hoger Beroep ingesteld.

Belanghebbende is de Stichting Katholiek Weekblad. Het weekblad stelt zich volgens de statuten ten doel *'het uitgeven van een nieuwsblad en het bevorderen van andere publiciteit ten dienste van het verkondigen van de blijde boodschap van Jezus Christus, zoals deze door de Katholieke Kerk wordt overgeleverd.'*⁷⁹ De stichting verwezenlijkt dit doel onder meer door het verkopen en verspreiden van boeken, tijdschriften en (audiovisuele) geluidsdragers. Het weekblad van de stichting wordt verkocht aan abonneementhouders maar daarnaast worden ook gratis exemplaren aan missionarissen, kloosterlingen en kerkparochies verstrekt. Tevens zijn delen van het blad gratis online leesbaar. Van belang hierbij is dat de abonnementsprijs niet alle kosten dekt en dat er nog nooit winsten zijn gemaakt met de activiteiten. Abonneementhouders kunnen het blad onder de integrale kostprijs verkrijgen. Dit is anders dan bij commerciële bedrijven, zij hebben een winstoogmerk en zullen per definitie niet onder de kostprijs willen produceren.

Op grond van artikel 5b lid 3 onderdeel i, AWR worden religie, levensbeschouwing en spiritualiteit beschouwd als algemeen nuttig. Het hof wijst op de invoering van de Geefwet en het belang hiervan voor de uitkomst van de uitspraak. De belanghebbende dient aannemelijk te maken dat ze zowel statutair als feitelijk voor meer dan 90 procent het algemeen belang dient. Het tweede Scientology-arrest speelt een grote rol.

Het Hof oordeelt dat sprake is van min of meer commerciële prijzen en dat daardoor het particulier belang wordt gediend. Zoals eerder gezegd kunnen abonneementhouders het blad echter ontvangen onder de integrale kostprijs. Commerciële prijzen zullen niet snel onder de kostprijs liggen. In mijn ogen is deze conclusie van het Hof dan ook merkwaardig.

Het Hof is het ook niet eens met de belanghebbende dat de stichting rechtstreeks en primair bezig is met het verkondigen van de blijde boodschap van Jezus Christus en daardoor het algemeen belang dient. Verklaringen van bisschoppen die beaamen dat wel degelijk het algemeen belang wordt gediend en de vermelding van de stichting in de Pius Almanak, een boekwerk dat jaarlijks een breed scala aan personen en organisaties binnen de katholieke kerk publiceert en door de Katholieke Kerk wordt toegezonden aan de belastingdienst, doen

⁷⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juli 2015, nr. 14/01077, FutD 2015-1773. r.o. 2.2.

niet van het voorgaande feit af. Het Hof acht dan ook niet bewezen dat het algemeen belang in voldoende mate wordt gediend door de stichting.

De stichting draagt subsidiair nog aan dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschaad. Ook dit wordt door het Hof niet bewezen geacht. De stichting wijst naar andere instellingen die door middel van media-activiteiten, waar al dan niet voor betaald wordt, een algemeen nuttig doel nastreven. Het Hof blijft echter van mening dat het particulier belang wordt gediend met het verstrekken van de abonnementen.

Gelijktijdig met het hoger beroep is ook een voorlopige voorziening aangevraagd door de stichting om de intrekking van de ANBI-status te schorsen en de stichting weer op als ANBI op de website van de belastingdienst te vermelden. Het verzoek is afgewezen omdat niet aannemelijk kon worden gemaakt dat er sprake was van onverwijlde spoed. Als ze had gewild had de stichting al veel eerder een voorlopige voorziening kunnen aanvragen. De stichting heeft zolang gewacht met een aanvraag dat niet aannemelijk is dat ze niet op de uitspraak van het Hof kan wachten. Ook kon niet worden bewezen dat er onomkeerbare schade werd geleden door het verlies van de ANBI-status. De inkomsten uit giften waren weliswaar teruggelopen maar uit de voorgelegde cijfers bleek dat dat in lijn was met de daling van de hoeveelheid giften door de jaren heen. De stichting kon dus niet bewijzen dat er enige causaliteit bestond tussen de daling van het aantal giften en het verlies van haar ANBI-status.⁸⁰

5.3.2 Commentaar bij het arrest

Nent vraagt zich in zijn commentaar bij de uitspraak af er wel terecht de conclusie is getrokken dat er sprake is van een commerciële prijs. De staatssecretaris beschreef commerciële tarieven in een Memorie van Toelichting op 22 juni 2012 als: *'tarieven die de integrale kostprijs van de verrichte diensten of de geleverde goederen te boven gaan om een voordeel te behalen'*.⁸¹ De inspecteur vergeleek het nieuwsblad met andere bladen en het Hof heeft hier volgens Nent waarde aan gehecht. Dit terwijl deze nieuwsbladen veel groter zijn en een lagere kostprijs kunnen aanhouden door advertentiegelden. Nent spreekt dan ook zijn hoop uit dat beroep in cassatie wordt ingesteld om te zorgen voor meer duidelijkheid. Mede omdat de huidige uitspraak ook effect kan hebben op de status andere culturele instellingen.⁸²

⁸⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 12 mei 2015, nr. 15/0026312, V-N 2015/38.4.

⁸¹ *Kamerstukken II* 2011-2012, 33006, nr. 3.

⁸² Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juli 2015, nr. 14/01077, FutD 2015-1773. (Commentaar).

Hemels uit soortgelijke kritiek als Nent. Zij vindt dat sprake is van een verkeerde toepassing van het recht en wijst net als Nent op de definitie van commerciële activiteiten zoals die door de staatssecretaris was gegeven in 2012. De uitspraak van het hof raakt volgens Hemels aan de persvrijheid, de vrijheid van meningsuiting en de pluriformiteit van de pers.⁸³ Ook Hemels vreest voor de gevolgen van deze uitspraak. Als de uitspraak doorwerkt in onder andere de culturele sector zullen veel instellingen hieronder leiden. Zo hanteert de opera soortgelijke prijzen als musical en theater instellingen. Door de kleine doelgroep van de opera zal zij echter niet kunnen overleven zonder de ANBI-status terwijl musical en theaterinstellingen die doorgaans een veel bredere doelgroep bereiken dat wel kunnen. Tot nu toe is aangenomen dat de opera het algemeen belang beoogt. In het licht van de uitspraak over het Katholiek Nieuwsblad zal daar wel eens verandering in kunnen komen.

De Stichting Katholiek Nieuwsblad vindt de uitspraak bijzonder verbazingwekkend. Het blad verwijst ter onderbouwing van haar zaak onder meer op het muziekschriftarrest. In die zaak werd wel een ANBI-status uitgereikt. Het arrest is niet consequent toegepast op deze zaak. Volgens de stichting zou geen onderscheid gemaakt moeten worden tussen religie, levensbeschouwing en cultuur.

Het Katholieke Nieuwsblad heeft een goed punt aangehaald door te verwijzen naar het muziekschriftarrest. Het arrest is dan wel gewezen vóórdát de Geefwet is geïntroduceerd, maar de uitkomst is naar mijn mening zeer duidelijk nog steeds geldig. De invoering van de Geefwet is geen reden om het arrest aan de kant te schuiven. Zoals eerder opgemerkt, moet enkel opnieuw worden gekeken naar de kwantiteitstoets. Zolang de Stichting Katholiek Nieuwsblad voor minimaal 90 procent het algemeen nut dient, zouden zoals Moltmaker eerder al concludeerde de commerciële activiteiten van de instelling niet in de weg moeten staan van het verlenen van een ANBI-status. De commerciële prijzen zouden niet mogen leiden tot de conclusie dat het particulier belang in plaats van het algemeen belang wordt gediend.

Lettend op de afwijzing van de voorlopige voorziening kan echter nog een vraag worden gesteld. Namelijk of de ANBI-status wel nuttig is? De stichting Katholiek Nieuwsblad heeft niet kunnen bewijzen dat haar giften terugliepen door het verlies van de ANBI-status.⁸⁴ En ook de commissie Dijkhuizen heeft in 2013 na een onderzoek geconcludeerd dat de giftenaftrek geen significant effect heeft op het geefgedrag van mensen.⁸⁵

⁸³ (Katholiek Nieuwsblad, 2015).

⁸⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 12 mei 20215, nr. 15/0026312, V-N 2015/38.4.

⁸⁵ (Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen, 2013) par. 6.6.2.

6. Invloed recente rechtspraak op verkrijgen van ANBI-status in de toekomst

6.1 Samenvatting

Door de vele fiscale voordelen is het hebben van een ANBI-status van groot belang. Niet alleen de belastingplicht bij de ANBI wordt beperkt, ook particulieren en bedrijven die geven aan een ANBI behalen een voordeel. Op die manier wordt vrijgevigheid gestimuleerd. Ondanks het grote belang van de ANBI-status is er toch veel onduidelijkheid over wanneer deze wel en niet verleend wordt. Door de jaren heen hebben veelvuldige wetswijzigingen plaats gevonden. De Geefwet die in 2012 werd ingevoerd moest voor meer duidelijkheid zorgen maar in de praktijk blijkt deze duidelijkheid toch te ontbreken. De Geefwet zou onder andere zorgen voor een flexibeler beleid ten opzichte van instellingen die commerciële activiteiten nastreven. Uit recente jurisprudentie blijkt echter dat het hebben van commerciële activiteiten nog steeds een belemmering vormt bij het verkrijgen of behouden van een ANBI-status. Volgens verschillende auteurs sluiten de recente uitspraken niet goed aan bij de Geefwet.

6.2 Normatieve analyse

De Praktijk en het wettelijke kader lijken ver uit elkaar te liggen. In de rechtspraak wordt onvoldoende rekening gehouden met de bedoeling van de wet. Zo als meermalen is aangehaald blijkt uit de woorden van de staatsecretaris dat heel anders naar commerciële tarieven gekeken moet worden dan nu wordt gedaan in de rechtspraak. Aan de ene kant is volgens mij dus sprake van een verkeerde interpretatie van het recht. Aan de andere kant zijn door de invoering van de Geefwet, dan wel niet onbedoeld, een strengere eisen ontstaan voor het verrichten van commerciële activiteiten. Het oorspronkelijke idee van de ANBI-status, het bevorderen en stimuleren om te geven aan de filantropische sector, wordt hierbij volledig uit het oog verloren. Het aantal instellingen dat zich een ANBI mag noemen wordt dusdanig ingekaderd dat hetgeen waar het eigenlijk om draait op de achtergrond is geraakt. De werkelijke vraag zou moeten zijn of een instelling bijdraagt aan het algemene nut voor de maatschappij in zijn geheel. Hierbij moet rekening worden gehouden met de uitspraak van Thorbecke dat dit niet altijd hoeft te zijn wat de meerderheid wil. Een stichting die zorgt dat gehandicapten personen op vakantie gaan, kan vanuit een normatief oogpunt weldegelijk worden gezien als een stichting die het algemeen nut beoogt. In de samenleving wordt zeer veel waarde gehecht aan vakantie. Niet alleen hebben werknemers recht op een minimaal aantal vakantiedagen, werkgevers moeten daar zelfs aan mee betalen in de vorm van een vakantietoeslag. Vakantie is een beleving die uit een maatschappelijk oogpunt dus belangrijk is. Hieruit trek ik de conclusie dat een instelling die een vakantie mogelijk maakt voor mensen

die anders niet op vakantie zouden kunnen het algemeen belang dient. Er wordt een onterechte vergelijking gemaakt met de commerciële sector. Een vakantie voor iemand met een handicap is vaak veel duurder dan een reguliere vakantie die wordt aangeboden bij een reisorganisatie omdat deze mensen extra zorg in moeten kopen. Daar komt bij dat het financieel gezien voor verstandelijk gehandicapten ook vaak moeilijk is om genoeg geld bij elkaar te krijgen voor een vakantie omdat deze mensen meestal zijn aangewezen op een uitkering.

De commerciële activiteiten in het arrest over vakanties voor gehandicapten sluit aan bij de derde categorie commerciële activiteiten zoals geformuleerd door Moltmaker. Hij concludeerde eerder al dat dergelijke activiteiten niet in de weg hoeven te staan van het verkrijgen van een ANBI-status als eenmaal de conclusie is getrokken dat het algemeen belang wordt gediend.

Met betrekking tot het Katholieke Nieuwsblad, kan hetzelfde worden gezegd over het belang vanuit een maatschappelijk oogpunt. Het is in onze samenleving belangrijk dat elke groep zich kan uiten. Dit manifesteert zich onder andere op tv en op de radio in de vorm van publieke omroepen die door de overheid ondersteund worden. Het is belangrijk dat iedereen, minderheid of meerderheid zijn visie kan uitdragen. Dit is exact wat het Katholiek Nieuwsblad beoogt te doen. Er zou dan ook veel soepeler moeten worden gekeken naar instellingen bij de beoordeling of ze voor minimaal 90 procent het algemeen nut beogen. Commerciële activiteiten of tarieven zouden in zijn geheel niet van belang moeten zijn als eenmaal is geconcludeerd dat de instelling voldoende het algemeen nut beoogt. Zolang de instelling maar geen winstoogmerk heeft.

Buiten de vraag of een instelling binnen de huidige wetgeving nuttig is, of zou moeten zijn, hangt de overkoepelende vraag of de ANBI-status op zichzelf wel nuttig is. De commissie Dijkhuizen concludeerde in haar onderzoek dat dit in Nederland niet het geval is. In de Verenigde Staten is uit onderzoek echter gebleken dat de giftenaftrek daar wel effect heeft. De commissie vindt de verschillen tussen Nederland en de Verenigde Staten echter te groot om hier veel belang aan te hechten.⁸⁶ Persoonlijk vindt ik dat de commissie met dit argument het Amerikaanse onderzoek veel te snel aan de kant schuift. Om een goed beeld te krijgen van de Nederlandse situatie is verder onderzoek nodig. Indien echter gedegen en herhaald is onderzocht dat de giftenaftrek geen effect heeft op de hoogte van de giften dan zou naar mijn mening de afschaffing van de giftenaftrek een goede oplossing zijn om van de stapels met

⁸⁶ (Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen, 2013) par. 6.6.2.

onduidelijke jurisprudentie af te komen die de vraag proberen te beantwoorden of een stichting wel of geen ANBI-status krijgt of behoudt. De gehele vraag of stichting kan worden aangemerkt als ANBI is namelijk bij voorbaat opgehangen aan subjectiviteit. Dit maakt dat nooit een waterdicht systeem kan worden opgezet om de ANBI-status in te kaderen. Door de jaren heen is soepelheid en dan weer verstarring op te merken. Dit alles geeft geen enkele duidelijkheid voor nóg de gever nóg de instelling en verkrijger van de gift.

6.3 Conclusie

Terugkomend op de hoofdvraag van deze scriptie: *‘Wat is het effect van commerciële activiteiten bij het verkrijgen van een ANBI-status in het licht van recente rechtsgeschiedenis’*, kan worden geconcludeerd dat er een grote kans is dat de recente uitspraken ertoe gaan leiden dat ook andere instellingen zwaarder getoetst gaan worden.

Commerciële activiteiten staan nog steeds in de weg van het verkrijgen of behouden van een ANBI-status. De Geefwet heeft hier weinig verandering in gebracht. Ondanks de woorden van de staatssecretaris dat enkel *‘tarieven die de integrale kostprijs van de verrichte diensten of de geleverde goederen te boven gaan om een voordeel te behalen’* commerciële tarieven zijn, blijkt uit recente jurisprudentie iets anders. In de praktijk wordt niet altijd goed gekeken naar de integrale kostprijs van het product zelf. Er worden vergelijkingen gemaakt met commerciële bedrijven die een lagere kostprijs hebben waardoor veel te snel wordt aangenomen dat sprake is van commerciële tarieven en dus van commerciële activiteiten. Uit de uitspraak van het Hof in de zaak van Stichting Katholiek Nieuwsblad blijkt het niet van belang te zijn dat een instelling geen winst beoogt en in de praktijk ook nog nooit winst heeft gemaakt.

Als de recente uitspraken consequent worden toegepast zullen veel andere instellingen die commerciële activiteiten verrichten de ANBI-status verliezen en zal het moeilijker worden om een ANBI-status te verkrijgen.

Bijlage

Effect van maatregelen bij invoering Geefwet t.o.v. fiscale faciliteiten

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		

Bibliografie

Jurisprudentie

Rechtbank Noord Nederland 17 september 2013, nr. AWB 13-1201, V-N 2013/59.2.1.

Hof 's-Hertogenbosch, 25 juni 2010, nr 08/00620, V-N 2010/50.17.

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

Hof Amsterdam 17 oktober 2013, nr. 12/00652, NTFR 2013/2068.

Hof Arnhem-Leeuwarden 27 januari 2015, nr. 13/01081, V-N 2015/24.5. (Vakanties voor gehandicapten).

Hof Arnhem-Leeuwarden 12 mei 2015, nr. 15/0026312, V-N 2015/38.4.

Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juli 2015, nr. 14/01077, FutD 2015-1773. (Stichting Katholiek Nieuwsblad).

HR 27 oktober 1971, nr. 16/595, BNB 1971/245.

HR 18 december 1985, nr. 22/937, BNB 1986/103: Commentaar Moltmaker. (Muziekschriftarrest).

HR 13 juli 1994, nr. 29/936, BNB 1994/280.

HR 13 juli 1994, nr. 29/936, BNB 1994/280: Annotatie Laeijendecker.

HR 7 november 2003, nr. 38049, BNB 2004/30. (Scientology-arrest I).

HR 13 januari 2012 nr. 10/03464, FED 2012/28.

HR 12 december 2014, nr. 13/05820, BNB 2015/59. (Scientology-arrest II).

Kamerstukken

Aanhangsel Handelingen 2013–2014, nr. 2489.

Kamerstukken II 1951-1952, 2492, nr. 2.

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

Kamerstukken II 1951-1952, 2492, nr. 5.

Kamerstukken II 1989-1990, 21335, nr. 3.

Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3.

Kamerstukken II 2011-2012, 12737, nr. 3.

Kamerstukken II 2011-2012, 33003, nr 17.

Kamerstukken II 2011-2012, 33004, nr. 3.

Kamerstukken II 2011-2012, 33006, nr. 3.

Kamerstukken II 2011-2012, 33006, nr. 17.

Kamerstukken II 2012-2013, 32740, nr 15.

Kamerstukken II 2014-2015, 32740, nr 17.

Wetgeving

Besluit van 16 december 2009, nr. CPP2009/2371M, Staatscourant 2009, 20091.

Besluit van 19 december 2014, nr. BLKB2014/1415M. Staatscourant 2014. (Giften besluit 2014).

Wet van 26 juni 1952 nr. 376, Staatsblad 1952.

Wet van 22 december 2011 tot wijziging van enkele belastingwetten (Geefwet), nr. 641, Staatsblad 2011.

Wetsartikelen

Artikel 3:4 Inkomstenbelasting 2001.

Artikel 6:32 lid 1 Inkomstenbelasting 2001.

Artikel 6:33 lid 2 Inkomstentbelasting 2001.

Artikel 6:35 Inkomstenbelasting 2001.

Artikel 6:39 Inkomstenbelasting 2001.

Artikel 41a Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting 2001. (oud).

Artikel 24 lid 4 successiewet 1965.

Artikel 32 lid 1 onderdeel 3 Successiewet 1965.

Artikel 33 lid 1 onderdeel 4 Successiewet 1965.

Artikel 2 lid 1 onderdeel e Vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 3 lid 2 Vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 4 Vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 9 lid 3 Vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 9 lid 5 Vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 9a lid 2 sub b Vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 9a lid 2 sub a Vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 16 lid 2 Vennootschapsbelasting 1969.

Literatuur

- Belastingdienst. (24, augustus 2015). *Overzicht ANBI's*. Opgeroepen op augustus 2015, 24, van http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/overzicht_anbist/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/overzicht_anbis
- Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen. (2013). *Naar een activerende belastingstelsel. Eindrapport*.
- Congresbundel 'Cultuur, daar geef je om', (2012). Georganiseerd door Tilburg University en BDO Private Wealth Tax Fund, p. 13.
- Eerenstein, M.G. (2014) Publicatieplicht voor algemeen nut beogende instellingen. *Kluwer Vp-bulletin 2014/15*.
- FBI (2011, 21 juni) Convenant 'Ruimte tot Geven'. Afspraak 8.
- Hemels, S. (2012, September). Anbi anno 2012: jurisprudentie. *Fiscale Berichten voor het Notariaat (FBN)(24)*, 5-8.
- Hemels, S. (2015, mei 12). Commentaar bij art 16 Wet VPB 1969: Aftrekbare giften.
- Hoogwout, T. (2015, juni 30). Commerciële activiteiten en de ANBI-status: een moeizame combinatie? *NDFR*, 16(6), 2.
- Kakebeeke, P., & Engel, E. (2015, april 28). Hulpacties in cijfers. *Financieel dagblad*, p. 1.
- Kastelein, M.E. (2012) Het wisselende regellandschap voor ANBI's. *Forfaitair 2012/230*.
- Katholiek Nieuwsblad. (2015, juli 13). Belastingdienst wint tegen Katholiek Nieuwsblad. Gevolgen voor andere ANBI's groot. *Katholiek Nieuwsblad*.
- R. Bekkers & E.E. Mariani, 'Gedragseffecten van de Geefwet', WPNR 2012/6917, par. 3
- Thorbecke, J. (1870). Parlementaire redevoeringen: Ministerie. Van Sept. 1865 tot Feb. 1866. In *Narede*. Deventer: A ter Gunne.
- van Bakel, M.M.F.J.(2012) Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?. *Weekblad voor Fiscaal Recht 2012/592*
- van der Laan, S. (2014, januari 12). Fiscus ontnemt 1.500 goede doelen speciale Anbi-status. *Elsevier*, p. 1.
- van Dijck, J.E.A.M. & van Vijfeijken, I.J.F.A. (2005) Instellingen van algemeen nut, *Kluwer* p. 87.
- van Vijfeijken, I.J.F.A. (2012). Geefwet. *WPNR 2012/6917*.
- van Vijfeijken, I.J.F.A. (2012). *WPNR 2012/6917*. p. 97.
- Strik, S.A.W.J. (2011, november 4) Brief NOB Commissie Wetsvoorstellen.
- Windhoff-Héritier, A. (2002). *Common Goods: Reinventing European and International Governance*. Lanham, Maryland: Rowman & Littlefield publishers, inc. p. 15.