

Commerciële activiteiten van de ANBI

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie Fiscale Economie

Studentnaam: Angelique van Vliet
Studentnummer: 353296
Begeleider: T.C. Hoogwout
Tweede beoordelaar: J.E. van den Berg
Datum: 05 juli 2017

Inhoudsopgave

Inleiding	p. 3
Probleemstelling	p. 5
Werkwijze	p. 5
Hoofdstuk 1 – Wat is een ANBI	p. 6
1.1 - Wat zijn de voorwaarden waar een ANBI aan moet voldoen?	p. 6
1.1.1 - Rechtspersoonlijkheid van een ANBI	p. 6
1.1.2 - Beheer van de ANBI	p. 7
1.1.3 - Administratieve verplichtingen	p. 9
1.2 - Algemeen belang	p. 9
1.3 - Particulier belang	p. 11
1.4 - Culturele ANBI	p. 12
1.5 - Loketinstellingen	p. 12
1.6 - Welke rol spelen commerciële activiteiten bij de bepaling van het soort belang?	p. 12
Hoofdstuk 2 – Commerciële activiteiten van de ANBI	p. 14
2.1 - Commerciële activiteiten voor de Geefwet	p. 14
2.1.1 - Parlementaire behandeling	p. 14
2.1.2 - Toetsingen uit de jurisprudentie	p. 15
2.2 - Commerciële activiteiten na de Geefwet	p. 17
2.2.1 - Parlementaire behandeling	p. 17
2.2.2 - Definitie commerciële activiteiten in de Geefwet	p. 17
2.2.3 – Bestedingscriterium	p. 19
2.2.4 – Literatuur	p. 20
Hoofdstuk 3 - BNB 2017/48 en BNB 2017/50	p. 22
3.1 - BNB 2017/48	p. 22
3.1.1 – Feiten	p. 22
3.1.2 – Uitspraken	p. 22
3.1.2.1 – Hof	p. 22
3.1.2.2 - Commentaar AG	p. 23
3.1.2.3 – Hoge Raad	p. 24
3.2 - BNB 2017/50	p. 25
3.2.1 – Feiten	p. 25
3.2.2 – Uitspraken	p. 26
3.2.2.1 – Hof	p. 26
3.2.2.2 - Commentaar AG	p. 27
3.2.2.3 – Hoge Raad	p. 28
3.3 – Verschillen	p. 28
3.3.1 – ANBI status Scientology Kerk na de Geefwet	p. 30
Hoofdstuk 4 – Conclusie	p. 31
Literatuurlijst	p. 34
Jurisprudentie	p. 35
Kamerstukken	p. 36
Internetbronnen	p. 37

Inleiding

Nederlanders zijn een vrijgevig volk. Zo is de donatie van een huishouden met circa €250 in de jaren 90 naar circa €400 in 2013 gestegen.¹ Volgens cijfers van het CBF is er in 2015 bij 605 instellingen ruim €1,07 miljard aan donaties binnen gekomen. Gezien dat circa 500 instellingen geen gegevens aan het CBF hebben gegeven over de ontvangen donaties, zal het werkelijke bedrag aan donaties in 2015 hoger liggen. Wanneer het gedoneerd bedrag wordt vergeleken met de totale baten van de organisaties dan vormen de donaties circa 25% van de totale inkomen van een goed doel.² Of deze donaties voor een organisatie vrijgesteld is van belastingheffing is of niet heeft dus een groot effect op het besteedbaar inkomen van een goed doel. Gezien het feit dat per jaar ongeveer €0,5 miljard aan giftenaftrek (€330 miljoen) en schenk- en erfbelasting (€211 miljoen) vrijgesteld wordt van belastingheffing vallen niet alle donaties onder een vrijstelling.³

In Nederland kennen we de algemeen nut beogende instellingen, hierna ANBI genoemd. Sinds 2008 is er een stijging van het aantal ANBI's in Nederland van 10.000 naar een totaal van 43.000 ANBI's.⁴ Hiernaast kent Nederland ook goede doelen die niet aan de ANBI kwalificatie voldoen en SBBI's. Het verschil tussen een ANBI en een SBBI is dat de SBBI de particuliere belangen van haar leden dient, maar daarbij wel een maatschappelijk belang heeft. De ANBI dient echter uitsluitend het algemeen belang. Voor organisaties is het niet altijd duidelijk wat het verschil is tussen een ANBI of een SBBI. Dit zorgt voor veel vragen bij de belastingdienst.

De regelgeving rond de ANBI is sinds 2008 meerdere malen aangepast. Hierdoor is het complexer geworden. Zo kent de ANBI open normen. Een voorbeeld hiervan is dat ANBI's niet meer vermogen aan mogen houden dan redelijkerwijs nodig is voor de continuïteit van de activiteiten van de ANBI. Deze open normen zorgen bij instellingen voor veel vragen en onduidelijkheid of aan de voorwaarden wordt voldaan. Dat in 2016 34% van de aanvragen afgewezen werd kan duiden op deze onduidelijkheid bij instellingen.⁵ Ondanks de toenemende complexiteit is het aantal ANBI's in Nederland fors toegenomen. Meer instellingen dienen, ondanks de onduidelijkheid, een aanvraag in en krijgen de status toegediend dan dat ANBI instellingen hun status kwijtraken. Een oorzaak van deze toename kunnen de voordelen zijn, die de ANBI status met zich mee brengt.

De ANBI status heeft in de belastingheffing veel voordelen. Zo zijn de giften die de ANBI ontvangt vrijgesteld van belastingheffing waardoor de ANBI meer geld overhoudt om haar activiteiten mee te financieren. Hierdoor kan de ANBI meer doen voor de samenleving zonder dat de belastingheffing in de weg staat. Maar niet alleen de ANBI heeft in de belastingheffing voordelen bij de ANBI-status van de instelling. Ook de belastingplichtige die aan de ANBI doneert krijgt een belastingvoordeel bij de ANBI-status. Zo is het bedrag dat hij aan de ANBI

¹ CBS 2015.

² CBF 2017.

³ Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's 2017, p. 6

⁴ Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's 2017, p. 4

⁵ Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's 2017, p. 9

heeft geschonken aftrekbaar van zijn inkomstenbelasting.⁶ Daarnaast verkrijgen mensen onbelast voor de schenkbelasting van de ANBI, als die verkrijging past binnen de doelstelling. Wanneer een instelling zijn ANBI status verliest heeft dit dus niet alleen gevolgen voor de instelling zelf, maar ook voor de mensen rondom de instelling.

De kwalificatie als ANBI geeft de laatste jaren niet alleen voordelen in de fiscale sfeer. Zo stellen sommige gemeentes, particuliere fondsen en ANBI's bij de toekenning van subsidies de ANBI status als een voorwaarde. Ook kunnen ANBI's soms in aanmerking komen voor gratis of afgeprijsde softwarepakketten. Naast de voordelen als kwalificatie als ANBI voor de ANBI zelf heeft de kwalificatie ook voordelen voor personen buiten de ANBI. Zo kunnen werklozen hun uitkering behouden wanneer zij vrijwilligerswerk verrichten voor een ANBI of een SBBI ongeacht of ze hiervoor een vrijwilligersvergoeding voor krijgen of niet.⁷ De Geefwet 2012 geeft ruimte aan ANBI's om commerciële activiteiten te ontplooiën.⁸ Hierbij moet gedacht worden aan een museum met een kantine waar de bezoekers na het rondkijken een hapje kunnen eten of een milieuorganisatie die knuffeldieren verkoopt en de opbrengsten daarvan gebruikt om echte dieren te beschermen. Wel zijn voorwaarden aan deze commerciële activiteiten gebonden. Zo moeten de commerciële activiteiten van bijkomende aard zijn voor de ANBI. Dit houdt in dat de commerciële activiteiten slechts 10% van alle activiteiten van de ANBI vormt. Daarnaast moeten de opbrengsten volledig worden gebruikt voor het doel van de ANBI en mag de instelling geen winstoogmerk hebben. Wanneer een instelling structureel winst maakt of de commerciële opbrengsten voor persoonlijke doeleinden gebruikt kan het niet gekwalificeerd worden van een ANBI en zal de ANBI-status niet verleend worden of ingetrokken worden.

Op 25 november 2016 heeft de Hoge Raad twee arresten gewezen.

In het arrest van BNB 2017/48 was sprake van een stichting die een katholiek weekblad uitgaf. Dit deed de stichting tegen een tarief dat door de klanten van de stichting ervaren werd als commercieel. Echter leed de stichting een langdurig verlies op de verkoop van dit weekblad. De Hoge Raad oordeelde dat, gezien de structurele verliezen die de stichting leed, het commercieel ogend tarief van het weekblad niet zorgde dat een persoonlijk belang behartigd werd. De stichting werd door de Hoge Raad alsnog aangemerkt als een ANBI.

In BNB 2017/50 was sprake van trainingen die gegeven werden door een lid van de Scientology Kerk. Deze trainingen vormen een onderdeel van de religieuze beleving en zijn een manier om het geloof van de kerk te verspreiden. De activiteiten van belanghebbende bestond in 2008 en 2009 voor meer dan 50% uit deze trainingen en werd winst gemaakt met de trainingen. Het Hof oordeelde dat de tarieven van de trainingen van commerciële aard zijn omdat de belanghebbende met de tariefstelling naar het behalen van exploitatieoverschotten streefde en deze overschotten ook heeft behaald. De Hoge Raad is met het oordeel van het Hof meegegaan en heeft in het arrest gewezen dat de uitspraak van het Hof dat de trainingen het particulier belang dienen terecht is.

⁶ Belastingdienst, 2017. (Giften)

⁷ Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's 2017, p. 25

⁸ Kamerstukken II 2011/12, 33 006 nr. 3, p. 5.

Probleemstelling

Naar aanleiding van deze arresten wordt in deze scriptie gekeken naar de beoordeling of commerciële activiteiten het algemeen belang of het particulier belang dienen en of de Hoge Raad in deze twee arresten tot een juiste conclusie is gekomen. De probleemstelling luidt daarom als volgt: *“Wanneer dienen de activiteiten van een ANBI het algemeen belang of het particulier belang? En heeft de Hoge Raad juist geoordeeld in licht van de Geefwet?”*.

Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden wordt in hoofdstuk 1 eerst gekeken naar wat een ANBI precies is. In dit hoofdstuk zal gekeken worden naar de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om als een ANBI gekwalificeerd te worden. Hierbij wordt gekeken naar de definitie van de ANBI in de AWR en de Geefwet. Verder wordt in dit hoofdstuk uitgelegd wat het algemeen en het particulier belang zijn en wat commerciële activiteiten te maken hebben met dit belang.

In hoofdstuk 2 wordt gekeken naar de commerciële activiteiten van een ANBI voor en na de invoering van de Geefwet. Hierbij wordt gekeken naar kamerstukken met betrekking tot de Geefwet om duidelijkheid te krijgen waarom de wethouder commerciële activiteiten van een ANBI toestaat en onder welke voorwaarden hij deze activiteiten destijds toe wou laten. Verder wordt gekeken naar wat in de literatuur en jurisprudentie is gezegd over commerciële activiteiten van een ANBI.

In hoofdstuk 3 worden de beide arresten behandeld. Hierbij wordt gekeken naar de feiten van beide arresten en de verschillen tussen de arresten. Verder wordt in dit hoofdstuk gekeken naar het commentaar die de advocaat generaal op beide arresten heeft gegeven.

Ten slotte wordt in hoofdstuk 4 een conclusie getrokken op de vragen wanneer de activiteiten van een ANBI het algemeen of het particulier belang dienen en of de Hoge Raad juist heeft geoordeeld.

Werkwijze

Voor de beantwoording van de probleemstelling wordt een literair onderzoek gedaan. Er zal gebruik gemaakt worden van de sneeuwbalmethode om nieuwe bronnen te vinden. Hierbij zal vooral naar jurisprudentie, artikelen in vaktijdschriften en literatuur gekeken worden.

Hoofdstuk 1 – Wat is een ANBI

1.1 - Wat zijn de voorwaarden waar een ANBI aan moet voldoen?

Tot en met 2011 werden de criteria om als ANBI in aanmerking genomen te kunnen worden in de Inkomstenbelasting behandeld. De criteria waaraan moest worden voldaan hadden betrekking op het bestuur en beleid, de administratie, functiescheiding en de werkzaamheden ten behoeve van het algemeen nut.⁹ De invulling van het begrip ANBI werd tot 1 januari 2012 voor een groot deel bepaald door jurisprudentie en nadere regelgeving. Sinds 1 januari 2012 is het begrip ANBI vastgelegd in de AWR en zijn de oude IB artikelen komen te vervallen. Wat een ANBI is wordt in art. 5b AWR en art. 1a t/m 1e uitvoeringsregeling AWR behandeld. Instanties worden slechts als ANBI aangemerkt indien zij een beschikking hebben waarin zij als ANBI zijn gekwalificeerd. Instellingen moeten de beschikking aanvragen bij de Belastingdienst Oost Brabant.¹⁰ Om te kwalificeren als ANBI moet worden voldaan aan de voorwaarden die in art. 5b AWR en art. 1a t/m 1e Uitvoeringsregeling AWR gegeven worden. Zo moet een instelling in Nederland, een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat gevestigd zijn.

1.1.1 - Rechtspersoonlijkheid van een ANBI

Voor de invoering van de Geefwet was niet duidelijk wat een instelling precies was. In de wet werd geen definitie gegeven van een instelling. Uit jurisprudentie is naar voren gekomen dat een instelling een zelfstandige, duurzame organisatie is met een eigen identiteit die losstaat van de oprichters.¹¹ Sinds de invoering van de Geefwet wordt een definitie van een instelling gegeven in de IB. Volgens art. 6.33 IB is een instelling een algemeen nut beogende instelling. In beginsel geldt dus geen voorwaarde aan de rechtsvorm van een ANBI. Echter worden in het eerste lid van artikel 5b een aantal rechtsvormen uitgesloten. Zo mag een ANBI geen vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een ander lichaam waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden uitgegeven zijn. Hieruit volgt dat een ANBI, met betrekking tot rechtspersoonlijkheid, alleen een stichting of een vereniging kan zijn. Dat een aantal rechtsvormen zijn uitgesloten van de ANBI-regeling lijkt mij redelijk. Wanneer men bijvoorbeeld denkt aan een NV dan denkt met niet zo snel aan een instelling die het algemeen nut dient, maar aan een instelling die de belangen van haar aandeelhouders dient.

Verder wordt in lid 2 van artikel 5b gezegd dat publiekrechtelijke lichamen als in artikel 1, eerste lid, Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek automatisch als ANBI gekwalificeerd worden. Dit betekent dat de Staat, provincies, gemeentes, waterschappen en lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend, automatisch de ANBI status toegewezen krijgen.

⁹ Albregtse 2017, p. 1.

¹⁰ Vijfeijken en Gubbels 2016, p. 1.

¹¹ Hemels, *WFR* 2008/249.

1.1.2 - Beheer van de ANBI

Met betrekking tot het beheer van een ANBI moet uit de regelgeving en feitelijke werkzaamheden van de instelling blijken dat de instelling geen winstoogmerk mag hebben en dat het algemeen belang uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, voor minimaal 90%, gediend wordt. Volgens de toelichting op de uitvoeringsregeling AWR 1994 moet het gebrek van een winstoogmerk zo worden opgevat dat bij de instelling geen sprake mag zijn van en winststreven omwille van die winst zelf. Dat de instelling geen winstoogmerk heeft moet blijken uit zowel de regelgeving en het feitelijke gedrag van de instelling. Het winstoogmerk-criterium geldt niet per definitie voor commerciële activiteiten van een instelling die de inkomsten uit deze activiteiten gebruikt voor haar algemeen nuttige doelstelling.¹² Verder mogen zowel natuurlijke personen als rechtspersonen in de positie van de bestuurder niet over het vermogen van de instelling beschikken alsof het hun eigen vermogen is. Dit criterium, dat ook wel het beschikkingsmachts criterium wordt genoemd, moet ervoor zorgen dat de instelling onafhankelijk blijft van donateurs en begunstigden en dat de onafhankelijke besluitvorming gewaarborgd blijft. Om de onafhankelijkheid van de besluitvorming mogen individuele bestuurders niet de meerderheid van de zeggenschap hebben over het vermogen van de ANBI. Zo voldoet bijvoorbeeld de stichting met 3 bestuurders waarbij een van de drie 50% zeggenschap heeft en de andere twee 25% zeggenschap hebben niet aan het beschikkingsmachts criterium en kan niet voor de ANBI-status kwalificeren. De stichting met drie bestuursleden die ieder voor een derde zeggenschap hebben voldoet wel en kan wel voor de ANBI-status kwalificeren. Een familierelatie is voor dit criterium niet verboden en hier zijn geen extra voorwaarden aan verbonden. Naar mijn mening is dit een detail dat tot misbruik kan leiden. Zo zijn familieleden eerder geneigd om samen te werken waardoor een situatie kan ontstaan waarbij een deel van het bestuur samenwerkt en meerderheid van zeggenschap verkrijgt waardoor de onafhankelijkheid van de instelling niet meer gewaarborgd is. De wet kent voor dit criterium wel een uitzondering voor de steunstichtingen. Het alsnog mogelijk voor steunstichtingen om als ANBI aangewezen te worden wanneer ze niet aan het beschikkingsmachts criterium voldoen. De stichting moet dan daadwerkelijk haar vermogen geheel of nagenoeg geheel aan te wenden ten behoeve van een of meerdere ANBI's die door de stichting gesteund worden.¹³

Ook moet voldaan worden aan een integriteitseis. Zo mogen de instelling en de mensen die daarbij zijn betrokken niet aanzetten tot haat en geweld. Ook mogen bestuurders, leidinggevenden en gezichtsbepalende personen van de instelling in de afgelopen 4 jaren niet veroordeeld zijn door een Nederlandse rechtbank. Veroordelingen door een buitenlandse rechtbank worden niet in aanmerking genomen. Naar mijn mening zou ook gekeken moeten worden naar soortgelijke veroordelingen van buitenlandse rechters. Hoewel de rechtsregels in het buitenland niet gelijk zijn aan de Nederlandse rechtsregels is het in mijn inzien toch belangrijk om rekening te houden met buitenlandse veroordelingen. Zoals de regeling nu is, is het mogelijk dat een bestuurder in het buitenland veroordeeld is voor een misdrijf dat in Nederland onder art. 67 lid 1 van het Wetboek van Strafvordering valt zonder dat dit gevolgen

¹² Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.1, p. 1-2.

¹³ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.3, p.1 en Martens en Sonneveldt 2013, 9. 225.

heeft voor de ANBI. Een ANBI met een bestuurder die in Nederland is veroordeeld voor eenzelfde misdrijf kan daarentegen door de veroordeling haar ANBI status kwijtraken. Hoewel de situaties bijna identiek zijn worden de ANBI's niet gelijk behandeld wat niet zou moeten op grond van het gelijkheidsbeginsel. Bij de veroordeling moet het gaan om een onherroepelijke veroordeling wegens aanzetten tot haat en geweld en het gebruik van geweld van belang.¹⁴ Bij twijfel over de integriteit van een instelling of een persoon kan de Belastingdienst een Verklaring Omtrent Gedrag vragen. Indien zaken aan het licht komen waarvan redelijkerwijs niet van de ANBI verwacht mag worden dat die ontdekt konden worden, leidt dit niet meteen tot sancties. Pas wanneer het de ANBI niet lukt om binnen een redelijke termijn het probleem op te lossen en een verklaring over te leggen kan de inspecteur de ANBI-status intrekken.¹⁵

Hiernaast moeten de beheerkosten, zoals administratiekosten, redelijk zijn in verhouding met de bestedingen van de ANBI. Wat redelijk is hangt af van het de aard van de ANBI en staat niet in de wet vastgelegd.¹⁶ De beloning voor bestuurders blijft voor een ANBI beperkt tot een onkostenvergoeding, denk hierbij aan reiskosten, en minimale vacatiegeld.¹⁷

Ook mag de ANBI maar een beperkt eigen vermogen aanhouden. De ANBI mag niet meer vermogen aanhouden dan redelijkerwijs nodig is voor het werk en doel van de instelling. Dit wordt het bestedingscriterium genoemd en moet ervoor zorgen dat geen vermogen wordt opgepot in de instelling. Het vermogen dat de ANBI aan mag houden bestaat ten eerste uit vermogen dat nodig is voor de uitoefening van het doel van de ANBI, denk bijvoorbeeld aan de kosten voor het maken van het decor voor een theatervoorstelling. Ten tweede mag een ANBI vermogen aanhouden dat nodig is om het doel te realiseren, denk hierbij aan de kosten van een eigen bedrijfspand. Ten derde mag de ANBI vermogen dat als legaat of schenking is ontvangen houden. De voorwaarde hiervoor is dat de overledene of schenker heeft bepaald dat alleen het rendement uit het vermogen gebruikt mag worden voor het doel van de ANBI. Ten slotte mag de ANBI een continuïteitsreserve aanhouden om het voortbestaan van de instelling te waarborgen.¹⁸

Verder moet de instelling een actueel beleidsplan hebben bij aanvraag van de ANBI-status. Uit dit beleid moet naar voren komen welk werk de instelling verricht en hoe de instelling vermogen werft, beheert en besteedt.¹⁹ Ten slotte moet in de statuten blijken dat bij opheffing van een ANBI, het geld dat overblijft wordt besteed aan een ANBI met soortgelijke activiteiten. Met het soortgelijkheidscriterium wordt beoogd dat culturele instellingen hun liquidatiesaldo niet ten goede laten komen aan niet-culturele instellingen. Achtergrond hiervan is dat dit saldo via de multiplier voor culturele instellingen extra gefaciliteerd is opgebouwd. Het is overigens wel mogelijk dat het liquiditeitssaldo aan een buitenlandse

¹⁴ *Kamerstukken II 2008/09, 31 390, nr. 9, p. 65-66.*

¹⁵ Martens en Sonneveldt 2013, p. 226.

¹⁶ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.7, p. 1.

¹⁷ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.5, p. 1.

¹⁸ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.4, p. 1.

¹⁹ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.6, p. 1.

soortgelijke instelling toekomt. Voor ANBI's die zijn opgericht voor 23 juni 2012 geldt een overgangsregeling. Deze ANBI's moeten het geld dat overblijft besteden aan een goed doel en hoeven hun statuten niet aan te passen aan de nieuwe regeling. Wel moet opgemerkt worden dat deze overgangsregeling slechts geldt tot de eerstvolgende notariële statutenwijziging.²⁰

1.1.3 - Administratieve verplichtingen

Een ANBI moet verplicht een administratie voeren. Hieruit moet onder andere blijken welke kosten de ANBI heeft gemaakt, hoeveel onkostenvergoeding en vacatiegelden de bestuurders hebben ontvangen en wat de aard en omvang van de inkomsten en het vermogen van de ANBI zijn.²¹ De administratie moet dus als controlepunt kunnen fungeren om vast te kunnen stellen of aan de voorwaarden wordt voldaan.²²

Naast de administratieverplichting zijn ANBI's sinds 1 januari 2014 ook verplicht om bepaalde gegevens op het internet te plaatsen. Zo moeten de naam van de instelling, het unieke RSIN nummer, contactgegevens, de doelstelling, een beleidsplan, de bestuurssamenstelling en het beloningsbeleid, een verslag van de uitgeoefende activiteiten en een financiële verantwoording bekend gemaakt worden. Wanneer een instelling in gebreke is bij het verstrekken van deze informatie op het internet dan kan de ANBI-status geweigerd of ingetrokken worden.²³ Op deze verplichting zijn wel een aantal uitzonderingen. Zo hoeven kerkgenootschappen de namen van hun bestuursleden niet te verstrekken. Hiernaast hoeven kerkgenootschappen en vermogensfondsen geen balans te publiceren. Hiertegenover staat dat zij vervolgens wel een staat van baten en lasten met toelichting, een financieel overzicht van de daadwerkelijke bestedingen per rubriek en een overzicht van de voorgenomen bestedingen met toelichting moeten geven. Ten slotte hoeven de namen van bestuurders met een ontheffing niet gepubliceerd worden.²⁴

1.2 - Algemeen belang

Een belangrijk onderdeel van de kwalificatie als ANBI is de vraag of het algemeen nut voor minimaal 90% gediend wordt door de instelling. Voor de invoering van de Geefwet werd invulling gegeven aan het begrip 'algemeen nut' door de jurisprudentie. In BNB 1960/296 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat onder 'het algemeen nut beogende instelling' moet worden verstaan:

“lichamen wier doelstelling een werkzaamheid betreft, welke op zichzelf rechtstreeks het algemeen belang raakt (...) en niet lichamen die ten doel hebben een werkzaamheid welke op zichzelf slechts dienstbaar is aan een bepaald particulier belang – zoals de ontspanning of het gezellig verkeer, waaraan een bepaalde kring personen behoefte heeft, – ook al mogen van de voorziening in dit belang zijdelings een gunstige werking ten algemenen nutte uitgaan.”

²⁰ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.8, p. 1.

²¹ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.9, p. 1.

²² Martens en Sonneveldt 2013, p. 225.

²³ Kamerbrief van 29 mei 2013, nr. DB2013/234U.

²⁴ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 2.3.2, p. 1.

Sinds de invoering van de Geefwet op 1 januari 2012 wordt in art. 5b lid 3 AWR een lijst gegeven met wat als algemeen nut beschouwd wordt.²⁵ Zo worden in art. 5b lid 5 AWR welzijn, cultuur, onderwijs, wetenschap, milieubescherming, gezondheidszorg, jeugd- en ouderenzorg, ontwikkelingshulp, dierenwelzijn, religie en het bevorderen van de democratie als algemeen nut beschouwd.²⁶

Ook het financieel of op andere wijze steunen van een ANBI wordt gezien als een algemeen nuttige doelstelling. In dat geval is dan sprake van een steunstichting. Om als steunstichting in aanmerking te komen voor de ANBI status moeten de uitgaven van de stichting voor minimaal 90% bestaan uit het ondersteunen van één of meerdere ANBI's.²⁷

In navolging van het arrest BNB 2012/228 werd vanaf 13 januari 2012 ook volkshuisvestiging gezien als algemeen nuttig.²⁸ De Hoge Raad had in het arrest bepaald dat een woningcorporatie die met haar activiteiten zich rechtstreeks richt op het dienen van het algemene belang van voldoende en goede woongelegenheden in de sociale-huursector, kwalificeert als een ANBI.²⁹ Het moet hierbij wel om verenigingen en stichtingen gaan die zijn toegelaten als instellingen die werkzaam zijn in het belang van de volkshuisvesting op grond van de Woningwet. De reden hiervoor is dat deze instellingen onderworpen zijn aan wettelijk vastgestelde regels die bepaalde rechten en verplichtingen omvatten waar de instelling zich aan moet houden.³⁰

Hiernaast zegt de wet dat ook een combinatie van meerdere hierboven genoemde doelen het algemeen nut niet in de weg staan. Met de invoering van deze categorie wordt voorkomen dat er een afweging gemaakt moet worden welk doel prevaleert. Het moet natuurlijk niet zo zijn dat een milieuorganisatie haar ANBI status kwijt zou raken alleen omdat ze ook het dierenwelzijn behartigt.³¹

De wetgever heeft er ten slotte bewust voor gekozen om geen restcategorie toe te voegen aan de lijst met algemeen nuttige activiteiten. Dit lijkt mij naar mijn mening ook niet nodig. De huidige lijst van onderwerpen bestrijkt al een ruim aantal onderwerpen. Verder is de lijst open genoeg om veranderingen van de maatschappelijke opvatting in wat precies algemeen nut is gemakkelijk op te vangen. Dat er naar aanleiding van BNB 2012/228 nog een extra categorie aan de wet is toegevoegd doet hier naar mijn mening niet aan af. Tevens gaf de wetgever aan dat alle op dat moment huidige ANBI's activiteiten in de lijst uitvoeren en dus niet hun status zullen verliezen.³²

²⁵ Martens en Sonneveldt 2013, p. 223.

²⁶ Art. 5b lid 3 onderdelen a t/m m

²⁷ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 4.21, p. 3

²⁸ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2016, p. 782.

²⁹ *Kamerstukken II 2012/13*, 33 403, nr. 3, p. 9.

³⁰ *Kamerstukken II 2012/13*, 33 403, nr. 3, p. 9, 35-36.

³¹ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 4.20, p. 1.

³² *Kamerstukken II 2011/12*, 33 006, nr. 6, p. 18.

1.3 - Particulier belang

In het arrest van HR 14 maart 1925, PW 12 145, heeft de Hoge raad geoordeeld dat het algemeen belang niet tegenover beperkt belang, maar tegenover particulier belang staat. De Hoge Raad benadrukte in deze zaak dat er nauwelijks een maatschappelijk belang denkbaar is dat voor iedereen in de maatschappij zonder uitzondering baat heeft. Het maatschappelijk belang is daarom ook een beperkt belang en tegenover het ene algemeen belang kan meestal een ander belang gesteld worden. Het lijkt er dus op dat een instelling die in dienst staat van slechts een beperkte kring van personen zich kan kwalificeren als ANBI. De staatsecretaris heeft in zijn brief aan de tweede kamer duidelijk gemaakt dat instellingen die zich richten op de particuliere belangen van haar leden of van een beperkte groep naar zijn mening niet kwalificeren als ANBI-instelling³³. Dit lijkt mij redelijk, een instelling die slechts het belang van haar leden bevordert richt zich niet op het algemeen belang, maar op het particulier belang van haar leden. Hierbij wil ik wel opmerken dat het voor deze instellingen wel mogelijk is om als Sociaal Belang Behartigende Instelling (SBBI) aangemerkt te worden. Het probleem in de rechtspraak was daarom ook dat een particulier belang en een beperkt belang niet altijd goed van elkaar was te onderscheiden.³⁴

Volgens de uitspraak van het Hof Den Bosch kunnen bij het afbakenen van het particulier belang en het algemeen belang twee toetsen een rol spelen³⁵. Dit zijn de doelgroepstoets en de quid-pro-quo toets. De doelgroepstoets heeft betrekking op de omvang en hoedanigheid van de doelgroep. Volgens deze toets kan een instelling die voor een beperkte doelgroep het algemeen nut behartigt noch steeds als ANBI aangemerkt worden, zij blijft namelijk het algemeen nut beogen. Het Hof geeft aan dat hier wel een limiet aan zit en dat het algemeen belang over kan slaan in een particulier belang. Zij geeft hierbij als voorbeelden waarin dit gebeurt een doelgroep die een gesloten groep betreft, een doelgroep die bestaat uit de leiding van de instelling zelf of een doelgroep, indien de instelling een vereniging is, die bestaat uit bestuursleden en gelieerde partijen zoals donateurs.³⁶ De quid-pro-quo toets wordt vanwege haar samenhang met de commerciële activiteiten van een ANBI in hoofdstuk 2 nader behandeld.

Na de invoering van de Geefwet is in de AWR een lijst opgenomen met doelen die geacht worden het algemeen nut te dienen³⁷. Een stichting die een doel heeft dat buiten een of meerdere van deze algemeen nuttige doelen valt behartigt daarom niet het algemeen nut, maar het particulier belang. Zo is bijvoorbeeld een woningstichting die slechts woningen in de sociale-huursector bouwt kan wel een ANBI zijn, maar een woonstichting die dure huurwoningen bouwt kan geen ANBI zijn. Door de betere afbakening van het begrip algemeen nut is het begrip particulier belang enigszins makkelijker te onderscheiden geworden.

³³ *Kamerstukken II 2011/12*, nr. DB2011/285U, p. 2.

³⁴ Vijfeijken, *WFR* 2009/856.

³⁵ Hoge Raad 22 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW9055.

³⁶ Onbekend 2017, Vakstudie Algemeen Deel aant. 4.1.1, p. 1.

³⁷ *Kamerstukken II 2011/12*, 33 006, nr. 2, p. 6-7.

Toch blijft onduidelijkheid over wanneer sprake is van het behartigen van particulier belang. Deze onduidelijkheid komt voornamelijk door onduidelijkheden rondom de mogelijkheid voor ANBI's om geld te werven door middel van commerciële activiteiten.³⁸ In hoofdstuk 2 zal dieper in dit onderwerp ingegaan worden.

1.4 - Culturele ANBI

In het ANBI regime kennen we twee soorten ANBI's de gewone ANBI met geen extra voordelen en de culturele ANBI. Deze culturele ANBI heeft als voorwaarde dat de doelstelling van de instelling zowel statutair als feitelijk voor minimaal 90% gericht is op het verspreiden van cultureel aanbod of het beheren en behoud van cultuur.³⁹ Hierbij moet gedacht worden aan bijvoorbeeld theatergroepen, bibliotheken en musea. Hiernaast kunnen ook bepaalde verenigingen die het particulier belang overstijgen en instellingen die de cultuursector versterken in aanmerking komen. Hierbij moet gedacht worden aan instellingen zoals het Prins Bernhard Cultuurfonds.⁴⁰ Kerken en kerkelijke instellingen worden niet in aanmerking genomen voor de status van culturele ANBI. Verder moeten de inspanningen van de instelling toegankelijk zijn voor publiek.⁴¹

Het voordeel van de culturele ANBI status liggen in de IB en de VPB. Zo is de aftrekbare gift aan een culturele ANBI door een particulier met 25% verhoogd⁴² en de aftrekbare gift van een vennootschap wordt verhoogd met 50%⁴³.

1.5 - Loketinstellingen

Een loketinstelling is een ANBI die in opdracht van een donateur het geld dat zij heeft ontvangen door te betalen aan een door de donateur aangewezen derde begunstigde. De ANBI kan de giften niet uitgeven aan haar eigen algemeen nuttige doelstelling, maar moet het doorgeven aan de derde partij. Het doel hiervan is gebruik maken van de giftenaftrek terwijl de aftrek normaliter niet van toepassing zou zijn. In het besluit van 19 december 2014 heeft de Staatsecretaris van Financiën besloten dat in dit soort gevallen door de ANBI heen gekeken wordt voor de bepaling of de giftenaftrek van toepassing is. De periodieke gift is alleen aftrekbaar wanneer de derde partij een ANBI of een vereniging is. Andere giften zijn alleen aftrekbaar wanneer de derde een ANBI, steunstichting of SBBI is.⁴⁴

1.6 - Welke rol spelen commerciële activiteiten bij de bepaling van het soort belang?

Wanneer gekeken wordt naar de activiteiten van een ANBI moet onderscheid gemaakt worden tussen commerciële activiteiten en algemeen nuttige activiteiten. Volgens art. 1a lid 6 Uity.reg AWR wordt onder commerciële activiteiten 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". De algemeen nuttige activiteiten van een instelling zijn volgens lid 5 van hetzelfde

³⁸ BNB 2017/48 (Noot van J.P. Boer).

³⁹ *Kamerstukken II 2011/12*, 33 006, nr. 6, p. 21.

⁴⁰ *Kamerstukken I 2011/12*, 33 003, nr. G, p. 11.

⁴¹ *Kamerstukken II 2011/12*, 33 006, nr6, p. 21.

⁴² Heithuis, Kavelaars en Schuver 2016, p. 785-786.

⁴³ Geld 2013, p. 142-143 en art. 16 VPB.

⁴⁴ De Staatsecretaris van Financiën en Vijfeijken, BNB 2015/96.

artikel: “alle activiteiten die erop gericht zijn om de doelstelling van een ANBI te verwezenlijken of te bevorderen”.

Met de ingang van de Geefwet hoeven de commerciële activiteiten van een instelling niet meer in de weg te staan bij het verkrijgen van de ANBI status. Hiertegenover staat wel dat de commerciële inkomsten die gemaakt worden binnen een redelijke termijn geheel of nagenoeg geheel aan de doelstelling ten goede komen.⁴⁵ In hoofdstuk 2 ga ik verder in op wanneer een activiteit als een ‘commerciële activiteit’ wordt gezien voor en na de invoering van de Geefwet.

⁴⁵ Martens en Sonneveldt 2013, p. 224.

Hoofdstuk 2 – Commerciële activiteiten van de ANBI

2.1 - Commerciële activiteiten voor de Geefwet

In 2006 riep Johan Cruijff op om het schenkingsrecht bij schenkingen aan ANBI's af te schaffen. Deze afschaffing kwam snel, maar zorgde er wel voor dat de ANBI gevoeliger werd voor misbruik. Als gevolg hiervan kwamen diverse aanpassingen in de wetgeving ten aanzien van de voorwaarden waar een ANBI aan moet voldoen en de voorwaarden voor de vrijstelling. Hiernaast was een budgetkrimp bij de overheid waardoor de ANBI's zich meer moesten richten op andere financieringsmethoden, waaronder commerciële activiteiten, om rond te komen. Hiernaast werd in een wetwijziging op 1 januari 2010 de definitie van een ANBI aangepast. Vanaf deze datum moest een ANBI 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' het algemeen nut dienen terwijl dit hiervoor nog 'grotendeels' was. Deze combinatie heeft er echter toe geleid dat ANBI's steeds vaker geconfronteerd werden met een afwijzing van hun status.⁴⁶

2.1.1 - Parlementaire behandeling

Bij de vormgeving van de wetwijziging van art. 6.33 IB per 1 januari 2010 is de wetgever niet consistent in zijn formuleringen geweest. Volgens de memorie van toelichting moet een instelling die als ANBI wil kwalificeren zich geheel of nagenoeg geheel richten op het dienen van het algemeen belang. In de nota naar aanleiding van het verslag wordt uiteengezet dat de aanscherping van de ANBI-regeling niet tot doel heeft om instellingen die ook commerciële activiteiten verrichten uit te sluiten van de ANBI status. Hierin gaf de wetgever aan dat het niet van belang is hoe een instelling aan haar vermogen komt, maar hoe het vermogen besteed wordt. Hiernaast gaf de wetgever ook aan dat de commerciële activiteiten van de instelling niet het doel op zich mag zijn. Ondanks de invoering van een kwantitatieve toets ten aanzien van het beogen van het algemeen nut, bevat de beoordeling meer een kwalitatieve weging van het doel en de middel waarbij de commerciële activiteiten ondergeschikt zijn aan het beoogde algemeen nut.⁴⁷

In een nota naar aanleiding van nader verslag heeft de wetgever meer inzicht gegeven in wat hij onder commerciële activiteiten verstaat en wanneer deze activiteiten de ANBI-status naar zijn mening in de weg zou staan. De wetgever gaf aan dat hij onder commerciële activiteiten verstond "het handelen op zakelijke grondslag". Hierbij gaf hij ook aan dat een zakelijke grondslag impliceert dat er een winstogmerk aanwezig is en dat daarom het algemeen nut niet gediend wordt. Ook gaf hij aan dat een instelling die bijvoorbeeld een pand voor niet of een zeer geringe vergoeding die ver onder de kostprijs ligt ter beschikking stelt aan een ANBI zelf ook mogelijk een ANBI kan zijn. Deze terbeschikkingstelling moet dan de enige of nagenoeg de enige activiteit van de instelling zijn. Wanneer een pand bijvoorbeeld verhuurd wordt aan een ANBI tegen een lage, maar toch commercieel aantrekkelijk tarief, dan is geen sprake van een ANBI.⁴⁸

⁴⁶ Koele, *WFR* 2010/1264.

⁴⁷ Koele, *WFR* 2010/1264.

⁴⁸ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 13, p. 51.

In een verslag wetgevingsoverleg heeft de wetgever verder uitleg gegeven over de commerciële activiteiten van een ANBI. Zo zei hij dat voor zover een onderneming wordt gedreven door een instelling, in het algemeen sprake is van een winsttoegmerk en er daarom geen sprake kan zijn van een ANBI. Slechts wanneer de motivering van een instelling uitsluitend filantropisch zijn kan sprake zijn van een ANBI. De wetgever gaf hierbij nogmaals aan dat bij een levering om niet of tegen een zeer geringe compensatie wel sprake kan zijn van een ANBI. Hierbij voegde hij toe dat een levering tegen kostprijs niet meteen duidelijk is of de instelling als ANBI aangemerkt kan worden en dat in deze gevallen gekeken moet worden of het algemeen nut beoogd wordt door de instelling.⁴⁹

2.1.2 – Toetsingen uit de jurisprudentie

De wijziging van de definitie van een ANBI is echter niet nieuw. Voor het jaar 1985 luidde de definitie nog ‘rechtspersoon welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen maatschappelijk belang beoogt’. Hierdoor is de jurisprudentie van voor 1985 weer actueel waaronder een arrest van de Hoge Raad uit 1985. Dit arrest betrof een stichting die een uitgeverij dreef in muziekboeken met als doelstelling om meer mensen muziek te laten beoefenen. De Hoge Raad maakte in dit arrest duidelijk dat pas sprake is van een ANBI indien een organisatie:

1. nagenoeg uitsluitend het algemeen nut wordt beoogt; en
2. haar werkzaamheden rechtstreeks het algemeen belang raken.

De Hoge Raad oordeelde dat het geheel van het ontwikkelen van muzikale begaafdheid van individuen bij uitstek een werkzaamheid is die het algemeen belang dient en de omstandigheid dat hierbij in de behoeften van de individuen wordt voorzien doet hier niet aan af.⁵⁰

Advocaat Generaal Moltmaker heeft in zijn annotatie van het hierboven genoemd arrest een uiteenzetting gegeven van de invloed die commerciële activiteiten hebben op de vraag of een instelling het algemeen nut dient. Hij heeft hierbij drie verschillende situaties geschetst.

Ten eerste kan sprake zijn van commerciële activiteiten die naast het hoofddoel van de instelling staat, met als doel de financiering van het hoofddoel. Een voorbeeld hiervan is een dierenwelzijn organisatie die in een winkel producten verkoopt en de opbrengst van de winkel gebruikt om bedreigde diersoorten te beschermen. Moltmaker merkt op dat de commerciële activiteit los staat van de doelstelling. Naar Moltmaker's inzien hoeven deze activiteiten niet in de weg te staan aan de conclusie dat een instelling het algemeen nut beoogt.⁵¹

Ten tweede kan sprake zijn van commerciële activiteiten die de doelstelling van de instelling bevorderen, maar hier niet onlosmakelijk mee verbonden zijn. Als voorbeeld wordt een organisatie die hulp wil bieden aan derde wereld landen en, onder andere, artikelen uit de derde wereld landen ter verkoop aanbied. Ook in deze gevallen is Moltmaker van mening dat

⁴⁹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 40, p. 43.

⁵⁰ Koele, *WFR 2010/1264*.

⁵¹ Dijk en Vijfeijken 2005, p. 47. En *BNB 1986/103*.

de commerciële activiteiten de doelstelling ten algemene nutte niet aantast. De activiteiten van de instelling helpen namelijk de verwezenlijking van de doelstelling van de instelling.⁵²

Ten derde kan sprake zijn van een commerciële activiteit die als zodanig de doelstelling van de instelling verwezenlijkt. De doelstelling en de commerciële activiteiten zijn in deze situatie onlosmakelijk met elkaar verbonden. In deze situatie kunnen de commerciële activiteiten invloed hebben op de vraag of het algemeen nut gediend wordt. De Hoge Raad heeft in BNB 1986/103 overwogen dat wanneer de instelling geen winstoogmerk heeft bij deze activiteiten er geen probleem is en de instelling het algemeen nut dient. Wordt echter wel winst gemaakt dan kan men zich afvragen of de instelling nog te onderscheiden is van een normale onderneming en kan kwalificeren als een ANBI. Moltmaker benadrukt in zijn commentaar dat het begrip ‘winstoogmerk’ ruim geformuleerd moet zijn waarbij het niet uitmaakt of de instelling in concurrentie treedt met andere ondernemingen.⁵³

Het hof ’s-Hertogenbosch ontwikkelde een quidpro-quo-toets, hierna qpq-toets genoemd, om de begrippen ‘algemeen belang’ en ‘particulier belang’ af te bakenen. Volgens deze toets moet vastgesteld worden of de commerciële activiteiten onderdeel vormen van het doel van de instelling. Wanneer dit het geval is en de activiteit tegen een min of meer commercieel tarief wordt aangeboden, worden in hoofdzaak de consumptieve particuliere belangen van de afnemers behartigd en is er geen sprake van het dienen van het algemeen nut. Daarbij is het volgens het hof niet relevant of deze activiteiten in overeenstemming is met het algemeen nuttig doel van de instelling. Bij dit toetsingskader van het hof wordt dus niet gekeken naar het resultaat dat de instelling behaalt, maar naar de vergoeding die door de instelling gevraagd wordt. Het hof merkte nadrukkelijk op dat de qpq-toets niet geldt voor commerciële activiteiten die de instelling als middel gebruikt om haar algemeen nuttige doelstelling te verwezenlijken. Deze ‘fondsenwervende commerciële activiteiten’ zijn dus niet onderworpen aan de qpq-toets.⁵⁴

De Hoge Raad heeft het cassatieberoep tegen de uitspraak van het hof afgewezen onder verwijzing naar art. 81 RO. Na de uitspraak hebben veel rechters en de Belastingdienst de toets van Hof ’s-Hertogenbosch als leidraad gebruikt voor de invulling van de algemeen-nut-toets. Hierbij wordt de suggestie gewekt dat de Hoge Raad de qpq-toets heeft overgenomen. Voor het aannemen dat de Hoge Raad dit heeft gedaan is voorzichtigheid gebonden. Bij een artikel 81 RO-arrest is de Hoge Raad van mening dat een zaak niet genoodzaakt is tot een beantwoording van een rechtsvraag ten behoeve van het belang van de rechtsontwikkeling en rechtseenheid. Door de verwijzing van de Hoge Raad naar art. 81 RO kan dus niet met zekerheid gezegd worden dat de Hoge Raad de qpq-toets heeft overgenomen.⁵⁵

⁵² Dijk en Vijfeijken 2005, p. 47. En BNB 1986/103.

⁵³ Koele, *WFR* 2010/1264. En BNB 1986/103.

⁵⁴ Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, *WFR* 2016/77.

⁵⁵ Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, *WFR* 2016/77.

2.2 - Commerciële activiteiten na de Geefwet

2.2.1 - Parlementaire behandeling

Na de invoering van de Geefwet staat voorop dat de commerciële activiteiten waarvan de inkomsten ten goede komen aan het algemeen nuttig doel niet in de weg staan van de ANBI-status. Onder inkomsten moet in dit verband verstaan worden: het positieve resultaat dat een commerciële activiteit per saldo oplevert. Wanneer een activiteit structureel verliesgevend is kan het niet als een commerciële activiteit aangemerkt worden. In het geval van verlies strekken de activiteiten namelijk niet ter financiering van het algemeen nuttig doel, maar worden er juist middelen onttrokken aan het voor het doel bestemde vermogen. Het mag niet zo zijn dat de commerciële activiteiten tot verliezen leiden. Deze activiteiten zouden daarom gestaakt moeten worden.⁵⁶

Naar mijn mening klopt het dat een verliesgevende commerciële activiteit gestaakt zou moeten worden wanneer deze activiteit gebruikt wordt om het algemeen nuttige doel financieel te ondersteunen. Naar mijn mening geldt dit echter niet voor activiteiten die onlosmakelijk zijn verbonden aan de algemeen nuttige doelstelling en deze doelstelling verwezenlijken. In het tweede geval zorgen de activiteiten voor de behartiging van het algemeen nut. Dat deze activiteiten vervolgens gestaakt moeten worden omdat ze verliesgevend zijn lijkt mij niet logisch.

2.2.2 - Definitie commerciële activiteiten in de Geefwet

Volgens art. 1a lid 6 uitvoeringsregeling AWR wordt onder commerciële activiteiten 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”. Uit deze definitie volgt dat voor een commercieel activiteit een winstoogmerk aanwezig moet zijn. De tweede zin van art. 1a lid 5 uitvoeringsregeling AWR geeft aan dat activiteiten van een instelling geen algemeen nuttige activiteiten zijn wanneer deze tegen commerciële tarieven worden verricht.⁵⁷ In de toelichting is de definitie commerciële tarieven verder uitgelicht. Zo wordt onder commerciële tarieven verstaan: “tarieven die de integrale kostprijs van de verrichte diensten of de geleverde goederen te boven gaan teneinde een voordeel te behalen”.⁵⁸ De staatsecretaris heeft opgemerkt dat beleggingsactiviteiten niet kwalificeren als commerciële activiteiten.⁵⁹

Commerciële activiteiten zijn altijd een middel waarmee opbrengsten gegenereerd wordt om de algemeen nuttige activiteiten te financieren. Deze activiteiten kunnen in een lijn staan met de algemeen nuttige doelstelling of geheel iets anders zijn. Uit het voorbeeld in de toelichting op art. 1a lid 2, 5 en 6 uitvoeringsregeling AWR blijkt dat zolang één nuttige activiteit plaatsvindt tegen of onder de kostprijs, de andere doelactiviteiten, ook als ze tegen commerciële tarieven worden verricht, ook als algemeen nuttig blijven kwalificeren. In dit voorbeeld gaat het om een ANBI die een theater exploiteert met als doel een zo breed

⁵⁶ Bakel, *WFR* 2012/592.

⁵⁷ Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, *WFR* 2016/77.

⁵⁸ *Stcrt.* 2012, 12737, p. 10.

⁵⁹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 006, nr. 18, p. 9.

mogelijk aanbod van theaterproducties aan te bieden en beginnende cabaretiërs een podium te geven. Om dit doel te bereiken ontvangt de ANBI een jaarlijkse subsidie van € 200.000 en onderneemt zij drie activiteiten.⁶⁰

1. Ten eerste biedt zij middelgrote theatervoorstellingen die gericht zijn op een breed publiek aan tegen een tarief dat boven de kostprijs ligt.
2. Ten tweede worden kleinschalige nicheproducties aangeboden tegen een tarief dat slechts de helft van de kostprijs dekt.
3. Ten slotte worden gratis podiumavonden georganiseerd waar beginnende cabaretiërs optreden.

In de toelichting wordt vermeldt dat het geheel van de activiteiten van de ANBI als algemeen nuttig wordt beschouwd. Hoewel de eerste activiteit wordt aangeboden tegen een commercieel tarief, geldt dit niet voor het geheel van de activiteiten. Hierdoor wordt niet aan art. 1a lid 5 uitvoeringsregeling AWR voldaan en komt de ANBI status niet in gevaar.⁶¹

Het voorbeeld in de toelichting toont overeenkomsten met de derde categorie die Moltmaker onderscheidt met zijn drie soorten commerciële activiteiten zoals is uitgelegd in hoofdstuk 2.1. Zowel uit het voorbeeld als de conclusie van Moltmaker blijkt dat het begrip ‘commercieel tarief’ beoordeeld moet worden vanuit de instelling zelf. Maatgevend hierbij is of met bepaalde activiteiten exploitatieoverschotten worden behaald. De staatsecretaris heeft hierbij opgemerkt dat incidentele baten zijn toegestaan en niet leiden tot het verlies van de ANBI status.⁶²

Deze bepaling ziet slechts op de tegenprestatie voor de algemeen nuttige activiteiten. Andere inkomsten van de instelling, zoals inkomsten uit commerciële activiteiten, giften, legaten of subsidies tellen niet mee voor deze toets. Door het voorbeeld die de staatsecretaris heeft aangehaald lijkt dat voor het onderscheid tussen algemeen nuttige activiteiten en commerciële activiteiten een koppeling gemaakt moet worden met de doelstelling die de ANBI nastreeft. Zodra een activiteit in lijn ligt met de doelstelling wordt deze activiteit in beginsel als algemeen nuttig aangemerkt, ook als deze tegen commerciële tarieven verricht worden. Pas wanneer het geheel van de algemeen nuttige activiteiten op commerciële basis verricht worden kan niet meer gesproken worden van algemeen nuttige activiteiten.⁶³

In de toelichting merkt de staatsecretaris op dat als de algemeen nuttige activiteiten van een ANBI structureel winstgevend zijn, het doel van de ANBI feitelijk niet het dienen van het algemeen belang is, maar het behalen van een positief resultaat. Wanneer over het geheel van de activiteiten een hoger resultaat dan break-even wordt behaald, lijkt er een reden te zijn om de ANBI-status te ontnemen of in discussie te stellen. Bakel heeft hierop opgemerkt dat naar zijn inzien het verrichten van bedrijfsmatige activiteiten die gericht zijn op het algemeen

⁶⁰ Stcrt.2012, 12737, p. 11.

⁶¹ Stcrt.2012, 12737, p. 11.

⁶² Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, *WFR* 2016/77.

⁶³ Bakel, *WFR* 2012/592.

nuttig doel in alle omstandigheden mogelijk zouden moeten zijn. Zelfs wanneer deze activiteiten winstgevend zijn moet dit het geval zijn onder voorwaarde dat de winsten worden aangewend ten behoeve van het algemeen nuttig doel.⁶⁴

Ik ben het eens met Bakel dat een algemeen nuttige commerciële activiteit een mogelijkheid zou moeten zijn voor instellingen om hun doelstelling te behalen. Ik ben het ook met hem eens dat indien dit winstgevend zou zijn, deze winsten vervolgens gebruikt moeten worden voor het algemeen nut. Ik ben echter wel van mening dat wanneer een instelling structureel winst maakt er wel onderzocht moet worden of de instelling werkelijk het algemeen nut dient. Wanneer de instelling de volledige winst zou gebruiken voor aanvullende algemeen nuttige activiteiten kan ervanuit gegaan worden dat in de loop der tijd de winst die gemaakt wordt lager wordt en omslaat in een break-even punt of zelfs een verlies wordt. Blijft de instelling structureel winst maken dan kan men zich afvragen of de instelling een winstoogmerk heeft en daarom niet te onderscheiden is met een normale onderneming.

2.2.3 - Bestedingscriterium

Om te kunnen beoordelen of in de praktijk commerciële activiteiten worden nageleefd, zijn volgens de wetgever speciale handvaten nodig. Volgens art. 1a lid 2 uitvoeringsregeling AWR zijn commerciële activiteiten toegestaan wanneer de winsten die gerealiseerd worden met deze activiteiten binnen een redelijk termijn en voor ten minste 90% ten goede komen aan de algemeen nuttige doelstelling. De wetgever is hiermee afgestapt van de bestedingstermijn van twee jaar termijn die hiervoor werd voorgesteld. Deze termijn zou ANBI's aanzienlijk beperken in hun mogelijkheden om de resultaten uit commerciële activiteiten te gebruiken voor tegenvallende jaren en om te (her)investeren op de lange termijn.⁶⁵

De bestedingseis van art. 1a lid 2 uitvoeringsregeling AWR moet in samenhang worden gezien met art. 1b uitvoeringsregeling AWR. In artikel 1b wordt de anti-oppot eis vormgegeven. Zo mag de instelling niet meer vermogen aanhouden dan redelijkerwijs noodzakelijk is om de continuïteit van de instelling te waarborgen. Hiernaast moet de instelling in haar financiële administratie zowel vermelden voor welk doel het vermogen wordt aangehouden als een motivatie geven voor de hoogte van dit vermogen. Voor de invoering van de Geefwet werd deze anti-oppot eis in art. 41b uitvoeringsregeling IB behandeld. Inhoudelijk verschilt art. 1b uitvoeringsregeling AWR niet van art. 41b uitvoeringsregeling IB. Tijdens de parlementaire behandeling is erop gewezen dat de term redelijkerwijs een rekbaar begrip is en mogelijk kwetsbaar is voor misbruik. Ook door de Commissie algemeen nut beogende instelling werd kritiek geuit op de open norm die in de wetgeving wordt gebruikt. Naast de vrees dat er misbruik gemaakt zal worden van de open norm is de commissie van mening dat deze norm eenvoudig een discussiepunt kan vormen tussen de instelling en de Belastingdienst. Gelet op een uitspraak van de staatsecretaris dat de Belastingdienst en ANBI's zich prima uit de voeten kunnen met de anti-oppot eis lijkt het erop dat in de praktijk deze discussie zich echter niet voor doet. In de toelichting merkt de

⁶⁴ Bakel, *WFR* 2012/592.

⁶⁵ Bakel, *WFR* 2012/592.

staatsecretaris op dat voor inkomsten uit commerciële activiteiten, nadrukkelijker dan voor andere inkomstenbronnen van de ANBI, geldt dat de koppeling gelegd moet kunnen worden met de bestedingen in het kader dan de algemeen nuttige doelstelling.⁶⁶

2.2.4 - literatuur

Een vraag die al een lange tijd in de praktijk bestaat, is in hoeverre kan het verrichten van commerciële activiteiten de ANBI-status in de weg staan. Hierbij speelt het begrip ‘commercieel tarief’ een belangrijke rol. Uit BNB 2017/48 blijkt dat de Hoge Raad voor de bepaling of er sprake is van een commercieel tarief, het streven naar het behalen van exploitatieoverschotten als beslissende factor ziet. Hiermee verwerpt de Hoge Raad de uitleg van het Hof die hoe de tarieven door de afnemers werd ervaren als maatstaaf had genomen. Deze uitleg van het begrip sluit aan bij de interpretatie die Moltmaker in zijn conclusie bij het muziekarrest schreef. Volgens Moltmaker is de aanwezigheid van een winststreven van belang bij de bepaling of een activiteit commercieel van aard is of niet.⁶⁷ In het evaluatierapport van het Ministerie van Financiën wordt deze uitspraak van de Hoge Raad ook genoemd, maar hier wordt vervolgens niet verder op ingegaan.⁶⁸

In art. 1a lid 5 uitvoeringsregeling AWR wordt het begrip ‘algemeen nuttige activiteiten’ omschreven als alle activiteiten die erop zijn gericht om de doelstelling van een ANBI te verwezenlijken of te bevorderen. Activiteiten zijn geen algemeen nuttige activiteiten indien het geheel van deze activiteiten tegen een commercieel tarief verricht wordt. In lid 6 wordt het begrip ‘commerciële activiteiten’ gedefinieerd 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. In beide definities komt de term ‘commerciële tarieven’ voor. De toelichting op art. 1a lid 5 definieert deze term als ‘tarieven die de integrale kostprijs van de verrichte diensten of geleverde goederen te boven gaan teneinde daarmee een voordeel te behalen’.⁶⁹ De definitie van de Hoge Raad wijkt volgens Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst niet veel af van de definitie in de toelichting op art. 1a lid 5 uitvoeringsregeling AWR. Hiernaast zijn zij van mening dat een incidentele bate op een algemeen nuttige activiteit geen aanleiding geeft om aan te nemen dat een instelling een winst oogmerk heeft. Dit is ook de bedoeling geweest van de wetgever bij het invoeren van de Geefwet. In de toelichting van art. 1a lid 5 uitvoeringsregeling AWR staat dat algemeen nuttige activiteiten die structureel winst maken niet meer als algemeen nuttig worden gezien en dat incidentele baten toegestaan zijn.⁷⁰

Hierbij komt ook nog de geheeltoets kijken. Zo worden algemeen nuttige activiteiten volgens de geheeltoets niet meer als algemeen nuttig beschouwd wanneer het geheel van deze activiteiten tegen commerciële tarieven worden verricht. De algemeen nuttige activiteiten van een instelling zouden daarom pas als niet meer kwalificeren als algemeen nuttig wanneer alle

⁶⁶ Bakel, *WFR* 2012/592.

⁶⁷ Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, *WFR* 2017/71.

⁶⁸ Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's 2017, p. 19-20.

⁶⁹ *Stcrt.*2012, 12737, p. 10-11.

⁷⁰ Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, *WFR* 2017/71 en *Stcrt.*2012, 12737, p. 11.

activiteiten tegen een commercieel tarief worden verricht.⁷¹ Ook op dit punt gaat het evaluatierapport niet dieper in en noemt deze toets in een korte paragraaf.⁷²

⁷¹ Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, WFR 2017/71.

⁷² Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's 2017, p. 19.

Hoofdstuk 3 – BNB 2017/48 en BNB 2017/50

3.1 - BNB 2017/48

3.1.1 - Feiten

In dit arrest is sprake van een stichting, hierna belanghebbende genoemd, die een katholiek weekblad publiceert. Het statutaire doel van belanghebbende is het uitgeven van een nieuwsblad en het bevorderen van andere publiciteit ten dienste van het verkondigen van de boodschap van Jezus Christus zoals die door de Katholieke kerk wordt overgeleverd te verkondigen. Belanghebbende geeft het weekblad tegen een betaling van circa € 120 per jaar uit aan circa 8.000 abonneementhouders. Verder verstrekt belanghebbende gratis exemplaren aan missionarissen, kloosterlingen en kerkparochies. Ten slotte zijn delen van het weekblad gratis terug te vinden op de website van belanghebbende.⁷³

Belanghebbende leidt al sinds de oprichting in 1983 met de publicatie van het weekblad verlies. De abonnementsprijs is namelijk niet kostendekkend. Om de exploitatietekorten te dekken is belanghebbende daarom afhankelijk van een steunstichting. Deze steunstichting ondersteunt de belanghebbende al sinds haar oprichting. In 2007 heeft belanghebbende € 150.000 ontvangen van de steunstichting. Met ingang van 2008 werd dit bedrag € 175.000. In 2010 ontving belanghebbende € 202.000 en in 2011 € 225.000. Hiernaast verstrekt de steunstichting gratis abonnementen van het weekblad aan personen die de abonnementsprijs niet kunnen betalen en zorgt door middel van incidentele giften voor de dekking van de exploitatiekosten van de belanghebbende.

De rechtbank Gelderland heeft in haar uitspraak geoordeeld dat de stichting als ANBI kwalificeert. Hierbij heeft de rechtbank geoordeeld dat in haar statutaire doelstellingen en haar feitelijke werkzaamheden, het verspreiden van de boodschap van Jezus Christus voorop staat en niet het tegen betaling beschikbaar stellen van een nieuwsblad.⁷⁴ Belanghebbende heeft op 28 februari 2013 een verzoek ingediend om als ANBI aangemerkt te worden. Dit verzoek is op 15 juni 2013 afgewezen.

3.1.2 - Uitspraken

3.1.2.1 - Hof

Het Hof heeft geoordeeld dat het abonnementstarief voor het weekblad, objectief beschouwd moet worden als een min of meer commercieel tarief. Het Hof heeft het hierbij aannemelijk geacht dat de abonnees het tarief als een in het economisch verkeer min of meer normale, gebruikelijke prijs ervaren. Zodoende worden, volgens het Hof, de consumptieve particuliere belangen van de abonnees gediend. Dat de exploitatie van het weekblad al sinds de oprichting verliesgevend is, doet hier volgens het Hof niet aan af.⁷⁵

⁷³ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2668.

⁷⁴ Rechtbank Gelderland 26 augustus 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:5330.

⁷⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juli 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:5096.

Tevens heeft het Hof geoordeeld dat belanghebbende met het exploiteren van het weekblad tegen een min of meer commercieel tarief, niet rechtstreeks en primair bezig is met haar doelstelling. Belanghebbende voldoet daarom niet aan de wettelijke eis dat zij met haar feitelijke werkzaamheden een algemeen nuttig belang dient.

3.1.2.2 - Commentaar AG

In zijn conclusie richt Advocaat Generaal IJzerman zich tot de eerste twee middelen van het arrest. Het eerste middel waar AG IJzerman commentaar bij levert betreft de uitspraak van het Hof dat het tarief van het weekblad als een min of meer commercieel tarief kan worden aangemerkt. IJzerman merkt op dat het Hof bij de beoordeling van het geschil het Scientology-II arrest als uitgangspunt heeft gebruikt. Op basis van dit arrest heeft het Hof vervolgens belanghebbende zijn standpunt dat de kostprijs van het weekblad achterblijft bij de opbrengsten uit de abonnementsgelden en dat met de uitgave van het weekblad een algemeen doel wordt gediend. Daarom dient, volgens belanghebbende, als uitgangspunt te worden gekozen de economische positie van belanghebbende. Naar het oordeel van het Hof moet de door belanghebbende gehanteerde abonnementsprijs als een min of meer commercieel tarief beschouwd worden. Het Hof heeft het aannemelijk geacht dat de abonnees deze prijs als een in het economisch verkeer min of meer normale, gebruikelijke prijs ervaren. Het Hof heeft hiermee kennelijk de perceptie en prijsbeleving van de consument als uitgangspunt genomen bij de kwalificatie van de abonnementsprijzen als commercieel tarief. Daaraan heeft het Hof de conclusie getrokken dat de particuliere belangen van de abonnees gediend worden.⁷⁶

IJzerman zegt in zijn conclusie dat hij zich niet zo zou focussen op het Scientology-II arrest als het Hof heeft gedaan. Dit arrest is namelijk gebaseerd op de ANBI-regelgeving zoals die luidde in 2008. Dit is voor de inwerktreding van de Geefwet en daarmee voor de voorziening in wetgeving betreffende commerciële en algemeen nuttige activiteiten. Naar IJzerman's mening kunnen de neergelegde duiding en de toets van het Scientology-II arrest niet meer volledig richtinggevend zijn. Gelet op de statuten en feitelijke werkzaamheden van belanghebbende merkt IJzerman op dat belanghebbende in principe een algemeen nut kan beogen. Vervolgens moet naar zijn mening aan het begrip 'commercieel tarief' een uitleg geleverd worden die overeenkomt met de definitie die is toegelicht in de uitvoeringsregeling AWR. Dit begrip is volgens IJzerman 'tarieven die de integrale kostprijs van de verrichte diensten of de geleverde goederen te boven gaan teneinde een voordeel te behalen'. Daarmee acht IJzerman de door het Hof gehanteerde maatstaf dat de door belanghebbende gehanteerde abonnementsprijs als een min of meer commercieel tarief kan worden aangemerkt als onjuist. AG IJzerman komt bij de beoordeling van dit middel tot de conclusie dat het middel slaagt. Naar zijn inzien wekt de zaak niet de indruk dat belanghebbende tarieven hanteert die de kostprijs te boven gaat om een voordeel te behalen. De omstandigheid dat belanghebbende al sinds haar oprichting ieder jaar verlies heeft geleden lijkt in dit kader een belangrijke aanwijzing. Evenmin heeft IJzerman de indruk dat belanghebbende een winst oogmerk heeft. Ten slotte merkt IJzerman op dat het Hof een en ander niet expliciet heeft vastgesteld waardoor een verwijzingsopdracht gegeven zou kunnen worden.

⁷⁶ Conclusie A-G R.L.H IJzerman 26 mei 2016, ECLI:NL:PHR:2016:444.

Het tweede middel richt zich tot het oordeel dat belanghebbende met het uitgeven van het weekblad tegen een min of meer commercieel tarief zich niet rechtstreeks en primair bezighoudt met de algemeen nuttige doelstelling. IJzerman merkt op dat het lijkt dat dit oordeel zijn grondslag vindt in het aanmerken van de voor het weekblad gehanteerde abonnementsprijs als een commercieel tarief. Het Hof lijkt daarmee een rechtstreeks verband te hebben gelegd tussen de commerciële tarieven en zijn oordeel dat belanghebbende niet voldoet aan de wettelijke eis dat haar werkelijke activiteiten rechtstreeks en primair het algemeen nut moeten dienen. Overigens heeft het Hof overwogen dat de kernactiviteit van belanghebbende ‘het uitgeven van een weekblad tegen een min of meer commercieel tarief’ is. De statutaire doelstelling van belanghebbende is het uitgeven van een nieuwsblad en het bevorderen van andere publiciteit ten dienste van het verkondigen van de blijde boodschap van Jezus Christus. In 2.8 van de Hofuitspraak worden een aantal activiteiten in het beleidsplan van belanghebbende vermeld. Het is niet duidelijk welke activiteiten zijn uitgevoerd, maar dat een deel hiervan is uitgevoerd mag naar IJzerman’s inzien wel aangenomen worden. Anders dan het Hof is IJzerman niet van mening dat de kernactiviteit van belanghebbende het uitgeven van een weekblad is. Het uitgeven van een weekblad is volgens IJzerman een activiteit die voor de verwezenlijking van de statutaire doelstelling van belanghebbende moet zorgen en is niet de doelstelling of kernactiviteit van belanghebbende. Ook het tweede middel slaagt volgens IJzerman.

Naar IJzerman’s mening komen in de derde en vierde middelen geen zwaarwegende rechtsvragen aan de orde. Een nadere behandeling van deze middelen vond IJzerman daarom niet opportuun. De uiteindelijke Conclusie van IJzerman is dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond verklaard moet worden.

3.1.2.3 – Hoge Raad

Het eerste middel richt zich tegen het oordeel van het Hof dat belanghebbende de consumptieve particuliere belangen van de abonnees dient, omdat de abonnementsprijs als een min of meer commerciële tarief gezien moet worden. De Hoge Raad oordeelde dat het Hof terecht als uitgangspunt heeft genomen dat voor het oordeel of met de ontplooide werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut is beoogd, onder meer vast moet staan dat belanghebbendes werkzaamheden rechtstreeks gericht zijn op het dienen van het algemeen nut. Echter is hoe de tarieven ervaren worden door degene die de tarieven betalen, niet de beslissende factor voor de beantwoording of activiteiten worden verricht tegen tarieven die commercieel van aard zijn. Wat wel van belang is voor de beantwoording van de vraag is of de tariefstelling gericht is op het behalen van exploitatieoverschotten. Dat de abonnees het tarief als een in het economisch verkeer normale en gebruikelijke prijs ervaren staat niet in de weg om het uitgeven van het weekblad door belanghebbende als een werkzaamheid die rechtstreeks gericht is op het dienen van het algemeen nut aan te merken.⁷⁷

⁷⁷ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2668.

Het Hof heeft in haar uitspraak vastgesteld dat het tarief voor het weekblad niet kostendekkend is en dat de exploitatie van het weekblad al sinds de oprichting zorgt voor verliezen. Dit feit blijft in cassatie onbestreden. Gezien de omstandigheid dat belanghebbende de activiteiten ondanks het verlies voort blijft zetten, kan er geen andere conclusie getrokken worden, dan dat belanghebbende met deze activiteiten geen winstoogmerk heeft.

Het tweede middel richt zich tegen het oordeel van het Hof dat belanghebbende niet voldoet aan de eis dat haar feitelijke werkzaamheden rechtstreeks en primair gericht zijn op het beogen van het algemeen nut. Volgens artikel 2, lid 1, van de statuten van belanghebbende is het doel van belanghebbende: “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.” Die statutaire bepaling laat geen andere conclusie toe dan dat zowel het uitgeven van het weekblad als het bevorderen van andere publiciteit ten dienste staan aan het verkondigen van de bedoelde boodschap. De Hoge Raad wijst in het arrest dat een hernieuwd onderzoek moet komen voor de vaststelling of de feitelijke werkzaamheden van belanghebbende uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit het uitgeven van het nieuwsblad en het bevorderen van andere publiciteit. Als uit dit onderzoek naar voren komt dat belanghebbende deze werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend uitvoert, dient belanghebbende het algemeen nut in de zin van art. 5b lid 3 onderdeel i AWR.

3.2 - BNB 2017/50

3.2.1 - Feiten

Belanghebbende maakt deel uit van de wereldwijde organisatie Church of Scientology. Voor deze organisatie houdt belanghebbende wekelijks zondagsdiensten. Verder worden huwelijks-, naamgevings- en overlijdensceremoniën en andere bijeenkomsten in het teken van de leer van de Church of Scientology gegeven. Hiernaast worden auditing en trainingen aangeboden aan de leden van de kerkgemeenschap ter bevordering van spirituele groei. Het verzorgen van deze activiteiten door belanghebbende vormt een onderdeel van de religieuze beleving en is een middel om het geloof te verspreiden. De activiteiten vormden in 2008 en 2009 gezamenlijk meer dan 50% van de activiteiten van belanghebbende.⁷⁸

Uit het verwijzingsarrest is overwogen dat het Hof moet onderzoeken of de activiteiten van belanghebbende het algemeen belang ten minste in gelijke mate dient als het particulier belang. Daartoe diende het hof voornamelijk te beoordelen of de tarieven die belanghebbende in rekening brengt voor de activiteiten van commerciële aard zijn of niet. Het Hof heeft geoordeeld dat de tarieven van commerciële aard zijn. Het Hof kwam onder meer tot deze conclusie op grond van de vaststelling dat belanghebbende met de tariefstelling naar het behalen van exploitatieoverschotten streeft en deze overschotten ook werkelijk heeft behaald.

⁷⁸ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2665.

3.2.2 - Uitspraken

3.2.2.1 – Hof

In het geding moest het Hof beoordelen of de activiteiten van belanghebbende van commerciële aard zijn. Hierbij is in het hoger beroep onbestreden gebleven dat belanghebbende aan te merken is als een kerkelijke of levensbeschouwelijke instelling en dat de auditing en trainingen een onderdeel vormt van de religieuze beleving. Dit leidt echter niet tot de conclusie dat deze werkzaamheden het algemeen belang minstens in gelijke mate als het particulier belang dienen. Het Hof wijst in het bijzonder op de uitspraak van de wetgever dat met kerkelijke of levensbeschouwelijke instellingen geen organisaties worden bedoeld waarvan de activiteiten voor een belangrijk deel bestaan uit (semi)commerciële activiteiten.⁷⁹

Belanghebbende heeft verklaard dat de deelnemers aan de activiteiten een vast donatiebedrag betalen. De deelnemers betalen dit aan belanghebbende, die het doteert aan een reserve, en ontvangen als tegenprestatie de mogelijkheid om aan de auditing en trainingen deel te nemen. Het Hof stelt hieruit vast dat belanghebbende dus de auditing en trainingen aanbiedt als tegenprestatie voor de betaling van vaste bedragen. De deelnemer aan auditing en trainingen moet volgens het Hof als particulier belanghebbende worden aangemerkt. Omdat tegenover de verplichte bijdrage een directe tegenprestatie staat in de vorm van auditing en trainingen kan volgens het Hof niet meer gesproken worden van donaties. Verder oordeelt het Hof dat niets is gebleken van de essentie van de begrippen donatie en gift en is evenmin sprake van bijdragen naar draagkracht. De betalingen vormen een vaste opbrengst die aangewend worden voor het doel van de instelling. Deze activiteiten zijn naar 's Hof's oordeel primair gericht op de particuliere belangen van de deelnemers en zijn niet rechtstreeks gericht op enig algemeen belang.

Hoewel belanghebbende van mening is dat wanneer gekeken wordt naar haar totale opbrengsten en uitgaven er op de lange termijn sprake is van een verlies op al haar activiteiten, gaat het Hof mee met de redenering van de Inspecteur. Uit vergelijkingen van de Inspecteur blijkt dat de tarieven die belanghebbende hanteert, € 520 voor het totaalpakket en € 235 voor intensieve auditing, aanzienlijk hoger liggen dan de tarieven van instellingen die vergelijkbare activiteiten aanbieden. Wanneer seculiere onderwijsinstellingen dezelfde tarieven als belanghebbende hanteren, zou dit tarief door de potentiële studenten worden ervaren als prijzen voor toponderwijs door topdocenten op toplocaties. Hiermee acht het Hof dat de gehanteerde tarieven van commerciële aard zijn. Verder kan volgens het Hof ook niet gesproken worden van een louter kostendeekkende tariefstelling met betrekking tot de auditing en trainingen. Belanghebbende streeft er namelijk naar om overschotten te behalen en heeft deze ook werkelijk behaald.

Verder oordeelde het Hof dat nu sprake is van commerciële tarieven niet meer kan worden aangenomen dat het algemeen belang in minstens gelijke mate als het particulier belang wordt gediend. Het Hof stelt vast dat de doelstelling en de commerciële activiteit onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. Ook stelt het Hof vast dat de auditing en trainingen meer dan 50% van

⁷⁹ Hof Den Haag 21 oktober 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:2875.

de activiteiten van belanghebbende uitmaken. Hierdoor zijn de activiteiten van belanghebbende in overheersende mate van commerciële aard en dient belanghebbende het particulier belang en niet het algemeen belang. Het lijkt erop dat het Hof bij haar beoordeling of de activiteiten van belanghebbende het algemeen of het particulier belang dienen gebruik heeft gemaakt van de qpq-toets.

Ten slotte heeft het Hof geoordeeld dat de ontzegging van de ANBI-status niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel en dat de informatie die de inspecteur heeft ingebracht niet onjuist of misleidend is en dus ook geen sprake is van schending van het zorgvuldigheidsbeginsel.

3.2.2.2 - Commentaar AG

Het eerste waar AG IJzerman zich op richt bij zijn commentaar is de vaststelling van dienstverlening op basis van quid-pro-quo van het Hof. Belanghebbende was van mening dat dit onterecht was. IJzerman merkt echter op dat in het verwijzingsarrest sprake is van ‘tariefstelling voor de door belanghebbende aangeboden diensten’ en dat hiermee vast komt te staan dat de auditing en trainingen aan te merken zijn als diensten in de zin van quid-pro-quo. Verder merkt IJzerman op dat dit soort klachten niet tot cassatie kunnen leiden.⁸⁰

Vervolgens richt IJzerman zich op het begrip “commerciële tarieven”. IJzerman heeft vastgesteld dat het Hof tot de conclusie is gekomen dat de tarieven van commerciële aard zijn en dat als gevolg daarvan niet gezegd kan worden dat het algemeen belang in ten minste gelijke mate wordt gediend als het particulier belang. Het Hof komt tot deze conclusie op basis van de vergelijkingen die gemaakt worden door de Inspecteur. Hieruit komt IJzerman tot de conclusie dat het Hof voor de beoordeling of sprake is van ‘commerciële tarieven’ als maatstaf kijkt naar de marktprijs of vergelijkbare marktprijzen. Deze maatstaf is in IJzerman’s inzien juist.

Verder is van aansluiting bij de Geefwet geen sprake. In de wetsgeschiedenis van de Geefwet zijn geen aanwijzingen dat met de wet is beoogd om enige terugwerkende kracht op te roepen. Tevens merkt IJzerman op dat voor het commercieel tarief in de Geefwet een kostenallocatie per activiteit wordt vereist. Het Hof heeft dit gedaan door te toetsen aan vergelijkbare marktprijzen van de aangeboden activiteiten. Ten slotte merkt IJzerman op dat de maatstaf ‘of het tarief hoger is dan de kostprijs om een voordeel te behalen’ juist aansluit bij de uitspraak van het Hof. Het eerste middel faalt.

In het tweede middel wordt geklaagd dat het Hof ten onrechte ervan uitgaat dat een instelling die uitsluitend werkzaamheden van kerkelijke aard verricht niet de ANBI-status toekomt. Deze klacht lijkt volgens IJzerman te berusten op een onjuiste interpretatie van de uitspraak van Hof Den Haag na verwijzing. Eerder in de procedure had het Hof Amsterdam vastgesteld dat instellingen die uitsluitend kerkelijke activiteiten verrichten in aanmerking komen voor de ANBI-status. Dit geldt ook voor belanghebbende. De Hoge Raad heeft in de eerste cassatieprocedure gecasseerd en heeft hiervoor haar eigen oordelen in de plaats gesteld en

⁸⁰ Conclusie A-G R.L.H IJzerman 28 juli 2016, ECLI:NL:PHR:2016:785.

verwezen. De verwijzingsrechter is gebonden aan de oordelen van de Hoge Raad. Dit betekent dat de klacht geen doel kan treffen.

Het beroep op het gelijkheidsbeginsel en het recht of vrijheid van godsdienst kunnen volgens IJzerman evenmin tot cassatie leiden. Volgens IJzerman faalt het tweede middel en dient de het beroep in cassatie ongegrond verklaard te worden.

3.2.2.3 – Hoge Raad

Het eerste middel richt zich op het oordeel van het Hof dat de tarieven van commerciële aard zijn en dat belanghebbende met deze tarieven naar het behalen van een exploitatieoverschot streeft en deze werkelijk heeft gehaald. De Hoge Raad oordeelde dat dit middel faalt omdat dit middel een vaststelling van feitelijke aard is en daarom niet in cassatie op juistheid getoetst kan worden. Hiernaast was de vaststelling volgens de Hoge Raad niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Volgens de Hoge Raad is voor de vraag of met de tariefstelling wordt gestreefd naar het behalen van een exploitatieoverschot beslissend of de activiteiten worden verricht tegen tarieven die van commerciële aard zijn. Over het oordeel dat de tarieven voor auditing en trainingen commercieel van aard zijn heeft het Hof terecht geconcludeerd dat met de activiteiten het algemeen belang niet minstens in gelijke mate als het particulier belang gediend wordt.⁸¹

De overige middelen van belanghebbende heeft de Hoge Raad afgewezen op grond van art. 81 lid 1 RO. Het beroep in cassatie is ongegrond verklaard.

3.3 - Verschillen

Het eerste verschil tussen de twee arresten is dat het eerste arrest betrekking heeft op de wetgeving na de invoering van de Geefwet en het tweede arrest op de wetgeving van voor de Geefwet en voor de wetswijziging in 2010. Hierdoor zijn verschillende wetsregels van toepassing op beide arresten. Zo moet de instelling in het eerste arrest geheel of nagenoeg geheel het algemeen nut dienen terwijl de instelling in het tweede arrest grotendeels het algemeen nut moet dienen. Daarnaast heeft het jaartal waarop de arresten betrekking hebben een effect op de definities ‘commerciële activiteit’ en ‘commerciële tarieven’. Beide activiteiten zijn onlosmakelijk verbonden met het algemeen nuttig doel. Voor de Geefwet betekende dit dat er geen winstoogmerk bij deze activiteit mag zijn.⁸² Na de Geefwet is het wel mogelijk dat incidenteel winst gemaakt wordt zolang deze winst binnen een redelijke termijn gebruikt wordt voor het algemeen nuttig doel. Ook is het mogelijk voor een activiteit die onlosmakelijk is verbonden met het algemeen nuttig doel om winsten te behalen voor zover er andere activiteiten zijn die onlosmakelijk verbonden zijn met het algemeen nut tegenover staan die geen winstoogmerk hebben.⁸³ Het geheel van de activiteiten na de Geefwet wordt dan als één algemeen nuttige activiteit gezien. Hiernaast wordt een tarief pas als commercieel beschouwd wanneer deze boven de kostprijs ligt. Het Hof heeft bij haar oordeel van het eerste arrest gebruik gemaakt van hoe het tarief ervaren wordt door de

⁸¹ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2665.

⁸² Hoge Raad 18 december 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AW8133.

⁸³ Stcrt.2012, 12737, p. 11.

consument. De Hoge Raad heeft vervolgens geoordeeld dat dit niet van belang is voor de vraag of een activiteit tegen een commercieel tarief wordt verricht.

In het tweede arrest lijkt het erop dat de qpq-toets door het Hof wel werd gebruikt om tot haar oordeel te komen. Zoals eerder in hoofdstuk 2 is aangegeven kan niet gezegd worden dat de Hoge Raad de qpq-toets heeft overgenomen als een toets voor de bepaling of het algemeen belang gediend wordt. Toch wordt deze toets door veel rechters gebruikt om een oordeel te vellen. Naar mijn mening kan deze toets wel gebruikt worden om tot een oordeel te komen, maar moet dit oordeel niet volledig op deze toetsing gebaseerd zijn. Bij deze arresten lijkt mij daarom de vraag of er een winstoogmerk is van groter belang dan hoe de tarieven worden ervaren door de ‘consumenten’ van de geleverde goederen en diensten.

Het tweede verschil is de winstgevendheid van de activiteiten van de instellingen. De stichting in het eerste arrest verkoopt abonnementen voor € 120. De kopers ervaren dit als een economisch normale prijs, toch leidt de stichting sinds haar oprichting verlies op deze activiteit. Dit verlies wordt vervolgens opgevangen door incidentele giften van een steunstichting.⁸⁴ De stichting in het tweede arrest vraagt van haar deelnemers een donatie. Als tegenprestatie voor deze donatie ontvangen zij de mogelijkheid om trainingen en auditing bij te wonen. Hieruit volgt dat het uurtarief voor het totaalpakket € 520 is en voor intensieve auditing € 235 is. Deze tarieven worden door de deelnemers ervaren als een tarief van een topdocent aan een top instelling op een toplocatie en er wordt met deze tarieven winst behaald.⁸⁵

Hoewel de tarieven die beide stichtingen hanteren door de consumenten gezien worden als een commercieel tarief, maakt de stichting in het eerste arrest verlies. Daarmee kan gezegd worden dat de stichting geen winstoogmerk heeft, zij zou namelijk niet deze activiteit voortzetten als zij dit oogmerk heeft. Hieruit kan opgemaakt worden dat de activiteiten van de stichting niet gericht zijn op het bevorderen van haar particuliere belangen, maar op het bevorderen van het algemeen nut. Het is echter niet duidelijk of de werkelijke feitelijke activiteiten van de stichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaat uit het uitgeven van het weekblad en het bevorderen van andere publiciteit om de boodschap van Jezus Christus te verspreiden⁸⁶. Indien dit het geval is voldoet de stichting aan de kwalificatie voor de ANBI-status en moet deze naar mijn mening ook krijgen.

De stichting in het tweede arrest daarentegen maakt wel winst op haar activiteiten, dit betekent dat de tarieven die de stichting hanteert boven de kostprijs van haar activiteiten ligt. De stichting behaalt echter over de periode 1997-2008 alleen in de jaren 1998, 1999, 2002, 2003, 2006 en 2007 winst. Over de rest van de periode had de stichting verlies gemaakt. De vraag is vervolgens of de gemaakte winsten als incidenteel of als structureel gezien moeten worden. Wanneer de winsten als structureel aangemerkt worden kan gezegd worden dat er een winstoogmerk is bij de stichting, wanneer de winsten aangemerkt worden als incidenteel is dit niet mogelijk. Omdat in de helft van de gegeven jaren winst wordt gemaakt en in de

⁸⁴ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2668.

⁸⁵ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2665.

⁸⁶ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2668.

andere helft verlies wordt gemaakt valt er zowel voor een aanmerking als incidenteel of als structureel wel wat te zeggen. Zo maakt de stichting slechts winst in clusters van twee jaren met daartussen een periode van verlies. De stichting maakt echter in de helft van de gegeven jaren winst. Dit is een aanzienlijk deel van de gegeven periode. Dat de stichting ook verliezen maakt hoeft niet meteen te betekenen dat niet structurele winst gemaakt kan worden; het is immers ook voor een commerciële organisatie, die per definitie een winstoogmerk heeft, mogelijk om verliezen te maken. Uit het beroepschrift van belanghebbende is naar voren gekomen dat de geaccumuleerde tekorten vanaf 1997 groter zijn geworden, met circa € 900.000 tekort in 1997 naar een tekort van circa € 1.250.000 in 2008. Het lijkt erop dat de winsten die de stichting heeft behaald slechts een druppel op een hete plaat zijn geweest en dat de stichting in meer jaren verliezen maakt dan zij in jaren winst maakt. Daarom zijn de behaalde winsten van de stichting naar mijn mening van incidentele aard en heeft de stichting geen winstoogmerk.⁸⁷

Het Hof heeft voor haar bepaling of sprake is van een winstoogmerk alleen gekeken naar de tariefstelling van de stichting. Als gevolg van de hoge tarieven heeft het Hof geoordeeld dat deze tarieven van commerciële aard zijn en dat de stichting met de auditing en trainingen een winstoogmerk heeft. Hierdoor kan volgens het Hof niet meer gezegd worden dat deze activiteiten het algemeen nut dienen, in plaats daarvan dienen zij het particulier nut van de stichting. Aangezien dat de activiteiten van de stichting voor meer dan 50% uit het leveren van trainingen en auditing bestaan, dienen de activiteiten van de stichting, met betrekking tot de wetgeving in 2008, voor meer dan 50% het particulier belang. Hierdoor wordt niet meer voldaan aan het criterium dat een instelling in minstens gelijke mate als het particulier belang, het algemeen nut moet dienen en kan de stichting niet als ANBI kwalificeren. De Hoge Raad is in haar oordeel met de uitspraak van het Hof meegegaan. In de behandeling van de feiten is bij het Hof niet gekeken naar de werkelijke winsten die de stichting heeft behaald, dit had naar mijn mening wel moeten gebeuren.

3.3.1 – ANBI status Scientology Kerk na de Geefwet

Ook onder de Geefwet zouden de tarieven die door de stichting gehanteerd worden voor de activiteiten als commerciële tarieven worden aangemerkt. Commerciële tarieven zijn namelijk volgens artikel 1a lid 6 uitvoeringsregeling AWR “tarieven die de integrale kostprijs van de verrichte diensten of de geleverde goederen te boven gaan teneinde een voordeel te behalen”. Gezien het voorbeeld van de wetgever en de wettekst moet, met betrekking tot de Geefwet, voor de bepaling of een algemeen nuttige activiteit commercieel is gekeken worden naar het geheel van de algemeen nuttige activiteiten⁸⁸. Uit het beroepschrift van belanghebbende blijkt dat zij op de lange termijn over al haar activiteiten slechts incidenteel winsten heeft gemaakt en er per saldo over de jaren een verlies is. Dit betekent dat ondanks dat de auditing en trainingen tegen een prijs die hoger is dan de kostprijs worden geleverd, de rest van de activiteiten tegen een tarief die onder de kostprijs is worden geleverd. Wanneer deze activiteiten onderdeel zijn van belanghebbendes algemeen nuttige activiteiten kan niet gezegd

⁸⁷ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2665 (Beroepschrift).

⁸⁸ Stcrt.2012, 12737, p. 11 en art. 1a lid 5 uitvoeringsregeling AWR.

worden dat het geheel van belanghebbendes activiteiten tegen commerciële tarieven zijn verricht en blijft het geheel van haar activiteiten als algemeen nuttige activiteiten aangemerkt. Onder de Geefwet zou belanghebbende het algemeen nut kunnen dienen en zou zij, indien dit het geval is, de ANBI kwalificatie terecht moeten krijgen.

Hoofdstuk 4 – Conclusie

Met betrekking tot het Katholieke nieuwsblad (BNB 2017/48) ben ik van mening dat de Hoge Raad juist heeft geoordeeld dat gekeken moet worden naar de winstgevendheid van een activiteit bij de beoordeling of deze activiteit een commerciële activiteit is. Aangezien het uitgeven van het weekblad voor belanghebbende al sinds haar oprichting voor verlies zorgde kan niet worden gesproken van een winst oogmerk bij deze activiteit. Tevens kan vastgesteld worden dat het tarief dat gehanteerd wordt door belanghebbende onder de kostprijs van het weekblad ligt, hierbij maakt het niet uit of de abonneerders deze prijs ervaren als een min of meer in het economisch verkeer normale prijs. Het uitgeven van het weekblad is er dus niet op gericht om winst te maken en het particulier belang van belanghebbende te bevorderen, maar is erop gericht om het algemeen nuttig doel, ‘het uitgeven van het weekblad en het bevorderen van andere publiciteit om de boodschap van Jezus Christus te verspreiden’, te bevorderen.

Er is niet vastgesteld of de activiteiten van belanghebbende uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit het uitgeven van het weekblad en het bevorderen van andere publiciteit om de boodschap van Jezus Christus te verspreiden. Hier kan ik dus ook geen uitspraken over maken. Wel wil ik kwijt dat indien de activiteiten van belanghebbende uitsluitend of nagenoeg uitsluitend uit deze activiteiten bestaan, belanghebbende kwalificeert voor de ANBI-status en deze ook moet krijgen.

Met betrekking tot Scientology Church (BNB 2017/50) maakte het Hof gebruik van de qpq-toets. Van deze toets kan niet gezegd worden dat de Hoge Raad deze toets heeft overgenomen omdat het cassatieberoep ongegrond verklaard werd op grond van artikel 81 RO⁸⁹. Naar mijn mening kan deze toets gebruikt worden om tot een oordeel te komen, maar moet het gehele oordeel niet gebaseerd zijn op slechts deze toets. Naar mijn mening moet er naast deze toets gekeken worden naar de feitelijke winsten die behaald zijn en of deze van incidentele of structurele aard zijn. Dat het Hof niet naar de feitelijk gemaakte winsten van de stichting heeft gekeken, maar alleen de qpq-toets heeft gebruikt is naar mijn mening geen juiste behandeling. Feitelijk is vastgesteld dat de activiteiten van belanghebbende voor meer dan 50% bestaan uit de auditing en trainingen die belanghebbende levert⁹⁰. Uit de qpq-toets is gebleken dat de tarieven die belanghebbende hanteerde voor de auditing en trainingen door de deelnemers als een tarief voor toponderwijs door een topdocent aan een toplocatie zouden worden ervaren in het seculiere onderwijs. Hierdoor kan niet meer gezegd worden dat sprake is van het dienen van het algemeen nut, in plaats daarvan wordt het consumptief particulier belang van de

⁸⁹ Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, *WFR* 2016/77.

⁹⁰ Hof Den Haag 21 oktober 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:2875 en Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2665.

deelnemers behartigd⁹¹. Als gevolg van de qqq-toets is daarna door het Hof de conclusie getrokken dat de kerk met de auditing en trainingen een winstoogmerk heeft. Dit is naar mijn mening een foutieve redenering. Naar mijn mening moet voor de vaststelling van de aanwezigheid van een winstoogmerk gekeken worden naar de werkelijk behaalde winsten. Hierbij is het van belang of de gemaakte winsten structureel van aard zijn of zich slechts incidenteel voordoen. De kerk maakte in de periode 1997 tot en met 2008 in de helft van de jaren winst. Deze winsten behaalt de kerk niet in een aaneensluitende periode, maar in verscheidene periodes van twee jaren. Er kan dus niet met zekerheid vastgesteld worden dat er structureel winst wordt gemaakt. Gezien het feit dat de kerk over dezelfde periode een groei heeft gezien van haar tekorten is er naar mijn mening sprake van incidentele winsten en heeft de kerk geen winstoogmerk.⁹²

Hieruit volgt dat de activiteiten van de kerk niet het particulier belang van zichzelf dient, maar het algemeen belang dient. Naar mijn mening is het Hof onterecht tot de conclusie gekomen dat belanghebbende streeft naar het behalen van exploitatieoverschotten en hiermee niet het algemeen nut dient. De Scientology kerk zou daarom de ANBI-status toegekend moeten krijgen.

De Hoge Raad heeft in het arrest gewezen dat de conclusie van het Hof, met betrekking tot de vraag of sprake is van een commercieel tarief, niet onbegrijpelijk of onjuist gemotiveerd is. Het Hof is naar mijn mening onjuist tot de conclusie gekomen dat de kerk een winstoogmerk heeft. Ik ben het dus niet eens met de Hoge Raad dat de motivering van het Hof juist is. Dat in het oordeel niet is aangesloten bij de Geefwet, is naar mijn mening juist aangezien de wetgeschiedenis geen aanleiding geeft om aan te nemen dat de wetgever de wet met terugwerkende kracht in wilde voeren. De Geefwet geldt pas voor situaties vanaf 1 januari 2012 en dit arrest gaat over een situatie in 2008.⁹³

Wanneer echter wel rekening wordt gehouden met de Geefwet moet vastgesteld worden of de tarieven van belanghebbende de kostprijs van de auditing en trainingen te boven gaat om exploitatieoverschotten te behalen⁹⁴. De Scientology kerk heeft winsten gemaakt, waaruit geconcludeerd kan worden dat dit het geval is. Belanghebbende heeft echter gegevens verstrekt waaruit blijkt dat zij in het geheel van haar activiteiten slechts incidenteel winst heeft gemaakt en op de lange termijn zelfs verlies heeft geleden⁹⁵. Uit het voorbeeld van de wetgever komt naar voren dat men naar het geheel van de commerciële doelactiviteiten van een instelling moet kijken bij de bepaling of een commerciële activiteit het algemeen belang of het particulier belang dient⁹⁶. Of de overige activiteiten van belanghebbende onderdeel vormen van haar doelstellingsactiviteiten is niet duidelijk, maar indien dit het geval is worden in ieder geval een deel van de overige activiteiten tegen een prijs onder de kostprijs geleverd. Hierdoor kan volgens het voorbeeld van de wetgever niet gezegd worden dat het geheel van

⁹¹ Bakel en Wijkerslooth-Lhoëst, WFR 2016/77.

⁹² Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2665 (Beroepschrift).

⁹³ Conclusie A-G R.L.H Ijzerman 28 juli 2016, ECLI:NL:PHR:2016:785.

⁹⁴ Art. 1a lid 5 en 6 uitvoeringsregeling AWR.

⁹⁵ Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2665 (Beroepschrift).

⁹⁶ Stcr.2012, 12737, p. 11.

belanghebbendes activiteiten niet het algemeen nut dienen en worden de commerciële activiteiten als algemeen nuttig beschouwd. Onder de Geefwet is het mogelijk dat belanghebbende uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut dient. Wanneer dit het geval is zou belanghebbende vanaf 1 januari 2012 als ANBI kunnen kwalificeren en zou zij deze kwalificatie ook moeten kunnen krijgen.

Literatuurlijst

Albrechtse, D.A. (2017). *Cursus Belastingrecht IB.6.9.4 Algemeen nut beogende instellingen (ANBI's)*. Deventer, Nederland: Kluwer.

Bakel, M.M.F.J. (2012) Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?. *Weekblad Fiscaal Recht*.

Bakel, M.M.F.J. en Wijkerslooth-Lhoëst, S.A.M. (2016) ANBI's en commerciële activiteiten: wat mag (niet)?. *Weekblad Fiscaal Recht*.

Bakel, M.M.F.J. en Wijkerslooth-Lhoëst, S.A.M. (2017) ANBI's en commerciële activiteiten: the neverending story. *Weekblad Fiscaal Recht*.

Dijck, J.E.A.M. en Vijfeijken, I.J.F.A. (2005). *Instellingen van algemeen nut* (3^e editie). Deventer, Nederland: Kluwer.

Geld, J.A.G. van der. (2013). *Hoofdzaken vennootschapsbelasting* (9^e editie). Deventer, Nederland: Kluwer.

Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F. (2016). *Inkomstenbelasting* (12^e editie). Deventer, Nederland: Kluwer.

Hemels, S.J.C. (2008). Een eerste evaluatie van de nieuwe anbi-registratie. *Weekblad Fiscaal Recht*.

Koele, I.A. (2010). De kwaliteiten van Algemeen Nut Beogende Instellingen: het beogen gewogen. *Weekblad Fiscaal Recht*.

Martens, C.J.M. en Sonneveldt, F. (2013). *Wegwijs in de Successiewet* (18^e editie). Deventer, Nederland: Kluwer.

Ministerie van Financiën. (2017). Evaluatie van de praktijk rondom ANBI's en SBBI's.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 5b AWR, aant. 2.3.2*. Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 5b AWR, aant. 4.1.1*. Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 5b AWR, aant. 4.20*. Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017). *Vakstudie Algemeen Deel Aant. 4.21 Het ondersteunen van een algemeen nut beogende instelling*. Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 1a Uitvoeringsregeling AWR 1994, aant. 2.1.* Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 1a Uitvoeringsregeling AWR 1994, aant. 2.3.* Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 1a Uitvoeringsregeling AWR 1994, aant. 2.4.* Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 1a Uitvoeringsregeling AWR 1994, aant. 2.5.* Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 1a Uitvoeringsregeling AWR 1994, aant. 2.6.* Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 1a Uitvoeringsregeling AWR 1994, aant. 2.7.* Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 1a Uitvoeringsregeling AWR 1994, aant. 2.8.* Deventer, Nederland: Kluwer.

Onbekend. (2017) *Vakstudie Algemeen Deel, art. 1a Uitvoeringsregeling AWR 1994, aant. 2.9.* Deventer, Nederland: Kluwer.

De Staatsecretaris van Financiën. (2012). Wijziging van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001, de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 en de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003. *Staatscourant*.

De Staatsecretaris van Financiën en Vijfeijken. (2015). Besluit Staatssecretaris van Financiën 19-12-2014, BLKB2014/1415M (met noot van Vijfeijken) *Beslissingen in belastingzaken*.

Vijfeijken, I.J.F.A. van. (2009). Instellingen van algemeen nut. *Weekblad Fiscaal Recht*.

Vijfeijken, I.J.F.A. van. en Gubbels, N.C.G. (2017). *Cursus Belastingrecht S&E.10.1.0.D.c Nadere voorwaarden vanaf 1 januari 2008*. Deventer, Nederland: Kluwer.

Jurisprudentie

Hoge Raad 18 december 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AW8133.

Hoge Raad 22 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW9055.

Rechtbank Gelderland 26 augustus 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:5330.

Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juli 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:5096.

Hof Den Haag 21 oktober 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:2875.
Conclusie A-G R.L.H Ijzerman 26 mei 2016, ECLI:NL:PHR:2016:444.
Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2668.
BNB 2017/48 (Noot van J.P. Boer).
Conclusie A-G R.L.H Ijzerman 28 juli 2016, ECLI:NL:PHR:2016:785.
Hoge Raad 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2665.

Kamerstukken

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9. (2009, 21 augustus). Geraadpleegd van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31930-9.html>

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 13. (2009, 16 september). Geraadpleegd van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31930-13.html>

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 40. (2009, 15 oktober). Geraadpleegd van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/31930/kst-31930-40>

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 2. (2011) Geraadpleegd van <http://www.rijksbegroting.nl/2012/voorbereiding/begroting,kst160763.html>

Kamerstukken II 2011/12, nr. DB2011/285U (2011, 14 september) Geraadpleegd van <http://www.ndfr.nl/Pdf/db11-285.pdf>

Kamerstukken II 2011/12, 33 006 nr. 3. (2011, 20 september). Geraadpleegd van <http://www.rijksbegroting.nl/2012/voorbereiding/begroting,kst160762.html>

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6. (2011, 25 oktober) Geraadpleegd van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-33006-6.html>

Kamerstukken I 2011/12, 33 003, nr. G. (2011, 13 december) Geraadpleegd van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/33003/kst-33003-G>

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 18. (2012, 18 juni) Geraadpleegd van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-33006-18.html>

Kamerbrief, nr. DB2013/234U. (2013, 29 mei). Geraadpleegd van <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2013/05/29/toelichting-op-voorgenomen-fiscale-maatregelen-anbi-s>

Internetbronnen

Belastingdienst. (2017, 15 april). Giften. Geraadpleegd van https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/relatie_familie_en_gezondheid/schenken/giften_aan_goede_doelen/giften

CBS. (2015, 18 december). Nederland steeds ruimhartiger voor goede doel. Geraadpleegd van <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2015/51/nederland-steeds-ruimhartiger-voor-goede-doel>

CBF. (2017, 19 april). Sectorbrede informatie: Balen en lasten. Geraadpleegd van <https://www.cbf.nl/sectorbrede-informatie/baten-en-lasten/>