

Beperkt belang versus particulier belang: een tweestapstoets voor anbi's Prof dr. S.J.C. Hemels¹

Trefwoorden: algemeen nut, beperkt belang, particulier belang, anbi

Samenvatting:

Dit artikel analyseert hoe de wetgever en de jurisprudentie het begrip algemeen nut hebben ingevuld door het af te zetten tegen het 'particulier belang'. De auteur leidt uit de jurisprudentie een tweestapstoets af op grond waarvan het onderscheid tussen beperkt belang en particulier belang moet worden gemaakt. Uit recente jurisprudentie, onder meer over woningstichtingen blijkt dat de Belastingdienst en sommige lagere rechters deze dubbele toets niet consequent toepassen. Zij concluderen uit het feit dat de activiteiten van een instelling ten goede komen aan bepaalde personen dat sprake is van een particulier belang. Dit is volgens de auteur niet in overeenstemming met de vaste jurisprudentie. Bovendien stelt zij aan de hand van deze toets de vraag of een vakbond en sportvereniging nog wel als particulier belang moeten worden aangemerkt.

1 Inleiding

De Nederlandse belastingwetten bevatten verschillende faciliteiten voor instellingen die het algemeen nut c.q. het algemeen belang beogen. Algemeen nut beogende instellingen in de zin van artikel 6.33, eerste lid, onderdeel b Wet IB 2001 (anbi, meervoud anbi's) zijn vrijgesteld van schenk- en erfbelasting,² giften aan anbi's zijn onder bepaalde voorwaarden aftrekbaar voor de inkomstenbelasting³ en de vennootschapsbelasting⁴ en juridische fusies en taakoverdrachten tussen anbi's zijn vrijgesteld van overdrachtsbelasting.⁵ Tevens zijn instellingen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen onder voorwaarden vrijgesteld van vennootschapsbelasting.⁶ Indien deze lichamen desondanks belastingplichtig zijn, kunnen zij gebruik maken van een aftrek voor uitgaven ten bate van het algemeen maatschappelijk belang⁷ een aftrekpost voor vrijwilligers⁸ en winstneming uitstellen door vorming van een herbestedingsreserve.⁹ Tot slot kunnen algemeen nut beogende instellingen verzoeken om een teruggaaf van 50% van de aan hen in rekening gebrachte energiebelasting.¹⁰ Het belang van het zijn van een algemeen nut beogende instelling kan derhalve aanzienlijk zijn. Een belangrijke vraag is in dit kader wat de term 'algemeen nut' inhoudt.

De term 'algemeen belang' is in 1917 in de Nederlandse belastingwetgeving geïntroduceerd.¹¹ Later is de wetgever daarnaast ook de term 'algemeen nut' gaan gebruiken. Dat de wetgever twee verschillende begrippen gebruikt, betekent echter niet dat 'algemeen belang' en 'algemeen nut' een verschillende betekenis hebben. In de jurisprudentie worden beide begrippen op dezelfde wijze ingevuld en ook de belastingdienst maakt geen onderscheid tussen deze twee termen. Waar ik in het navolgende het begrip 'algemeen nut' gebruik, kan daarvoor tevens 'algemeen belang' worden gelezen.

¹ Hoogleraar Belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, tevens werkzaam bij Allen & Overy LLP in Amsterdam.

² Art. 32 lid 1 onder 3 en 8 en art. 33 onder 4 en 13 SW 1956.

³ Art. 6.32 t/m 6.39 Wet IB 2001

⁴ Art. 16 Wet VPB 1969.

⁵ Art. 15, lid 1, onderdeel h Wet BRV, juncto artikel 5d Uitvoeringsbesl. BVR.

⁶ Art. 6 Wet VPB 1969.

⁷ Art. 9 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969. Deze aftrek geldt eveneens voor lichamen die tot doel hebben dergelijke instellingen te ondersteunen.

⁸ Art. 9 lid 1 onderdeel i Wet VPB 1969.

⁹ Art. 12 Wet VPB 1969.

¹⁰ Art. 69 Wet belastingen op milieugrondslag.

¹¹ Wet van 20 januari 1917, *Stb.* 189, het betrof een vrijstelling van schenkingsrecht voor rechtspersonen die hoofdzakelijk een algemeen belang beogen.

Veel interessanter is de vraag wat onder 'algemeen nut' moet worden verstaan. Hierover bestaat veel onduidelijkheid. Dit komt vooral omdat de wetgever nooit een wettelijke definitie van deze begrippen heeft willen geven, maar de invulling heeft overgelaten aan de rechter. De invulling van het begrip vindt daarom primair op een *case-by-case* basis plaats. Sinds *anbi*'s met ingang van 1 januari 2008 bij voor bezwaar vatbare beschikking als zodanig worden aangewezen, *anbi*'s met ingang van 1 januari 2010 voor minimaal 90% (in plaats van 50%) het algemeen nut moeten beogen en de controlecapaciteit van het *anbi* team in den Bosch is vergroot (wijzigingen waarvan ik een voorstander ben), is de jurisprudentie over het begrip 'algemeen nut' toegenomen.

In dit artikel analyseer ik hoe de wetgever en de jurisprudentie het begrip algemeen nut hebben ingevuld door het af te zetten tegen het 'particulier belang' en vervolgens destilleer ik uit de jurisprudentie ik een twee-trapstoets die naar mijn mening zou moeten worden aangelegd bij de beoordeling of sprake is van een beperkt en dus een algemeen belang of een particulier belang. Ik gebruik hiervoor een aantal voorbeelden uit de recente jurisprudentie en bespreek tevens een heet hangijzer van de afgelopen jaren: het algemeen nut gehalte van sportverenigingen.

2 De wetgever

De wetgever heeft eigenlijk nooit een duidelijke omschrijving van het begrip 'algemeen nut' willen geven. Hierin verschilt Nederland bijvoorbeeld van Engeland, waar in het kader van de Charities Act 2006¹² uitgebreid is gesproken over de invulling van het begrip 'algemeen nut'. Dit resulteerde in een wettelijke, overigens niet-limitatieve, opsomming. Artikel 6.33 Wet IB bevatte tot 2009 ook een opsomming, maar volgens de Hoge Raad stonden hier slechts voorbeelden in van instellingen die het algemeen nut kunnen beogen.¹³ Deze voorbeelden zijn met ingang van 1 januari 2010 vervallen. Hier zou geen wijziging mee zijn beoogd.¹⁴ Wel merkte de staatssecretaris op dat het levensbeschouwelijke, culturele en charitatieve aspect nog steeds de drie beginselen zijn die achter het algemeen nut liggen, waardoor bijvoorbeeld sportverenigingen niet als *anbi* kunnen kwalificeren.¹⁵ Hierdoor zou de geschrapte opsomming opeens meer betekenis krijgen nadat deze uit de wet is gehaald, hetgeen vreemd lijkt.

Een andere, in mijn ogen opmerkelijke, eis die de staatssecretaris heeft gesteld is dat een *anbi* haar activiteiten naar buiten toe moet richten, ten behoeve van derden of van doelen die (ver) buiten de directe eigen levenssfeer (van bestuurders of leden) liggen.¹⁶ Dit is echter een kortzichtige invulling van het *anbi*-begrip. Kenmerkend voor veel *anbi*'s is juist de persoonlijke betrokkenheid van bestuurders bij het doel van de instelling. Als ouders een stichting oprichten die geld beschikbaar stelt om onderzoek te doen naar de ziekte waaraan hun kind lijdt (maar waar ook vele andere kinderen het slachtoffer zijn), een doel zeer dicht bij hun eigen levenssfeer, is naar mijn mening niet automatisch sprake van het niet beogen van een algemeen nut, omdat het doel in de directe levenssfeer van de ouders ligt. Het onderzoek wordt immers niet alleen ten bate van hun eigen kind gedaan, maar ook ten bate van andere kinderen.

Op verzoek van de Eerste Kamer heeft de staatssecretaris een aantal voorbeelden gegeven van instellingen die het algemeen nut beogen: kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen (feitelijk de opsomming die tot en met 2009 in de wet stond), politieke partijen, regionale of landelijke overkoepelende instellingen zoals bij scoutingclubs en andere instellingen, met als overeenkomstige doelstelling: het algemeen nut beogend, zonder particulier belang als oogmerk te hebben.

2.1 Politieke partijen

Politieke partijen waren tot 1 januari 2008 bij beleidsbesluit als het algemeen nut beogend aangemerkt, laatstelijk in het per 1 januari 2008 vervallen besluit van 8 augustus 2005, nr. CPP2005/1373M, NTFR

¹² <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/50/contents>.

¹³ HR 13 juli 1994, nr. 29.936, *BNB* 1994/280, HR 9 juli 1999, nr. 33.741, *BNB* 1999/361, en HR 7 november 2003, nr. 38.049, *NTFR* 2003/1886.

¹⁴ Kamerstukken II, 2009-2010, 31 930, nr. 3, p. 58.

¹⁵ Vergadering 15 december 2009 http://www.eerstekamer.nl/stenogram/stenogram_282/f=/vib1hec35nbn.pdf, p. 45.

¹⁶ Kamerstukken I, 2009-2010, 31 930, D, p. 15.

2005/1055. In dat besluit motiveerde de staatssecretaris dit als volgt: 'Immers de politieke partijen zijn in ons democratisch staatsbestel bij uitstek de instrumenten waarmee aan de politieke opvattingen welke in het volk leven gestalte wordt gegeven. Zij zijn voor een juist functioneren van onze parlementaire democratie een onmisbaar vereiste en moeten aldus gezien als algemeen nut beogende instellingen worden aangemerkt.' Bij de behandeling van het wetsvoorstel schenk- en erfbelasting merkte de staatssecretaris op dat het uitgangspunt is dat politieke partijen (nagenoeg) uitsluitend het algemeen nut dienen. Nederland wijkt hiermee af van veel andere landen die politieke partijen juist niet als het algemeen nut beogend aanmerken.

2.2 Koepelorganisaties

Het standpunt dat de staatssecretaris in de Eerste Kamer innam over koepelorganisaties lijkt eveneens te zijn gebaseerd op het per 1 januari 2008 vervallen besluit van 8 augustus 2005, nr. CPP2005/1373M, NTFR 2005/1055, waarin de staatssecretaris meedeelde dat de stichting Scouting Nederland en de daarmee gelijk te stellen regionale afdelingen van scouting algemeen nut beogende instellingen waren. De overkoepelende organisatie verricht volgens de staatssecretaris (tijdens de behandeling van het wetsvoorstel schenk- en erfbelasting) ondersteunende en coördinerende activiteiten ten behoeve van meerdere plaatselijke scoutinggroepen. De activiteiten van een overkoepelende organisatie zijn, aldus de staatssecretaris, niet gericht op eigen belang, maar op het belang van anderen. Dit is naar mijn mening een moeizaam criterium. Uit het navolgende zal bovendien blijken dat de Belastingdienst het dienen van het belang van anderen onder omstandigheden wel als een particulier belang aanmerkt.

3 De Hoge Raad: algemeen belang, beperkt belang en particulier belang

De wetgever heeft de invulling van het begrip 'algemeen nut' grotendeels aan de Hoge Raad overgelaten. Binnen tien jaar nadat het begrip in de wet was gekomen, maakte de Hoge Raad al duidelijk dat het begrip 'algemeen' niet te beperkt moet worden opgevat. De Hoge Raad besliste namelijk reeds op 24 maart 1926 (PW 12.145) dat elk maatschappelijk belang een beperkt maatschappelijk belang is. Een beperkt maatschappelijk belang is dus een algemeen belang. Zodra echter geen sprake meer is van een beperkt belang, maar van een particulier belang, wordt het algemeen belang niet meer gediend. Volgens de Hoge Raad betekent 'algemeen maatschappelijk belang' een belang van de gemeenschap of van een deel daarvan in tegenstelling met een individueel belang. Dit verschoof meteen al in 1926 het probleem naar de vraag wat een beperkt belang en wat een particulier belang is. Dit verschil is niet altijd even duidelijk en geeft ook nu nog veel aanleiding tot jurisprudentie.

4 Beperkt belang: een dubbele toets

In de jurisprudentie zijn een groot aantal voorbeelden van beperkte belangen te vinden. Hof Arnhem¹⁷ en Hof Leeuwarden¹⁸ merkten het dienen van de belangen van een plaatselijke gemeenschap aan als een beperkt en daarmee een algemeen belang. Hof Den Bosch oordeelde op vergelijkbare wijze over een stadsvernieuwingcorporatie voor een bepaalde wijk.¹⁹ Ook het –geheel in het algemeen - ontwikkelen van bij individuen aanwezige muzikale begaafdheden is volgens de Hoge Raad bij uitstek een werkzaamheid die rechtstreeks het algemeen belang raakt.²⁰ Dat daardoor in de behoeften van personen met deze begaafdheden wordt voorzien, doet daaraan niet af: wel een beperkt belang, maar geen particulier belang.

Dat een beperkt belang een algemeen belang is, is derhalve vaste jurisprudentie. De afgelopen jaren lijkt de Belastingdienst echter steeds vaker beperkte belangen als particuliere belangen aan te merken, zo blijkt uit de jurisprudentie. Als een instelling zich op een bepaalde groep personen richt, zoals armen, zieken en daklozen,²¹ militaire oorlogsslachtoffers,²² minder mobiele ouderen²³ en studenten van een bepaalde universiteit,²⁴

¹⁷ Hof Arnhem 18 november 1964, *BNB* 1965/130.

¹⁸ Hof Leeuwarden 13 januari 1975, nr. 580/73, *BNB* 1976/5.

¹⁹ Hof Den Bosch 4 juni 1996, nr. 93/1736, *FED* 1997/257.

²⁰ HR 18 december 1985, nr. 22.937, *BNB* 1986/103.

²¹ Hof Den Bosch 24 januari 2008, nr. 06/00436, *NTFR* 2008/544.

²² Rechtbank Haarlem 5 februari 2010, AWB 09/1277, *NTFR* 2010/603.

volgt kennelijk al snel de conclusie dat de instelling dus het particuliere belang van de desbetreffende personen dient. Zoals Hof Den Bosch terecht overwoog, betekent het nastreven van een algemeen belang echter vrijwel steeds dat tevens het particuliere belang van enig individu wordt behartigd.²⁵ Het feit dat het particuliere belang van de 'doelgroep' wordt gediend, houdt naar het oordeel van het hof niet in dat de activiteiten van de instelling niet op het algemeen belang zijn gericht. Wel merkt het hof op dat dit anders kan zijn indien de doelgroep een gesloten groep betreft (een groep waarvan toetreding of vervanging van de leden niet mogelijk is), dan wel indien de doelgroep bestaat uit oprichters of bestuursleden van de instelling of anderszins met haar gelieerde personen. Ook Rechtbank Haarlem,²⁶ Rechtbank Breda,²⁷ Rechtbank Den Haag²⁸ en Hof Den Haag²⁹ vonden niet het relevant dat de instelling zich richtte op een bepaalde groep personen. Naar mijn mening wordt in deze jurisprudentie een juist criterium aangelegd. Beslissend is niet of bepaalde personen profiteren van de activiteiten van de instelling. Dat zal bij een instelling die zich op natuurlijke personen richt namelijk altijd het geval zijn: mensen met kanker profiteren immers van kankeronderzoek, mensen in ontwikkelingslanden profiteren van de aanwezigheid van artsen zonder grenzen en studenten profiteren van de activiteiten van hun universiteit. Als het profijt van een bepaalde groep personen richtinggevend zou zijn, zouden anbi's zich alleen nog op niet aan natuurlijke personen gerelateerde zaken als dieren, planten en industrieel erfgoed mogen richten. Dat kan niet de bedoeling van de wetgever zijn, hetgeen ook blijkt uit de opsomming die de staatssecretaris tijdens de behandeling van het wetsvoorstel schenk- en erfbelasting heeft gegeven. De activiteiten van de meeste charitatieve instellingen zijn immers op een bepaalde groep natuurlijke personen gericht.

Uit de jurisprudentie maak ik op dat in feite een dubbele toets moet worden aangelegd om te bepalen of sprake is van een beperkt belang of een particulier belang:

1. Is het nagestreefde doel en zijn de feitelijke activiteiten een algemeen belang. Voorbeelden hiervan zijn het ontwikkelen van een muzikale begaafdheid, verlichten van de nood der armen, het verplegen van zieken en het huisvesten van daklozen, steunen van militaire oorlogsslachtoffers, voorkomen dat ouderen in een sociaal isolement geraken door een gebrek aan mobiliteit en bevorderen van studentenvoorzieningen. Het voorzien in de behoefte aan gezellig verkeer van een groep studenten³⁰ en commerciële kinderopvang³¹ is daarentegen geen algemeen belang. Zo ja,
2. Zijn de activiteiten niet gericht op een (feitelijk) besloten groep, bijvoorbeeld een bepaalde familie³² of bestuurders van de instelling.³³

Als beide vragen positief worden beantwoord, is sprake van een beperkt belang en niet van een particulier belang.

5 Verkeerde particulier-belang-toets: jurisprudentie over woningcorporaties

²³Rechtbank Den Haag 29 april 2009, nr. 08/06030, *NTFR* 2009/1237, Rechtbank Den Haag 12 februari 2010, nr. 09/01703, LJN: BM6704, *NTFR* 2010/1852, Hof Den Haag 25 mei 2010, nr. BK-09/00358, *NTFR* 2010/1851.

²⁴Hof Den Bosch 15 juni 1962, nr. 708/1961, *BNB* 1963/56 (de staatssecretaris tekende geen cassatieberoep aan tegen deze uitspraak, omdat het complex voor het grootste gedeelte ten dienste stond van de gehele studentengemeenschap) en Rechtbank Breda 10 februari 2010, AWB 09/1542v, LJN:BL6292, de inspecteur heeft hoger beroep aangetekend tegen deze uitspraak..

²⁵Hof Den Bosch 24 januari 2008, nr. 06/00436, *NTFR* 2008/544.

²⁶Rechtbank Haarlem 5 februari 2010, AWB 09/1277, *NTFR* 2010/603.

²⁷Rechtbank Breda 10 februari 2010, AWB 09/1542v, LJN:BL6292.

²⁸Rechtbank Den Haag 29 april 2009, nr. 08/06030, *NTFR* 2009/1237 en Rechtbank Den Haag 12 februari 2010, nr. 09/01703, LJN: BM6704, *NTFR* 2010/1852.

²⁹Hof Den Haag 25 mei 2010, nr. BK-09/00358, *NTFR* 2010/1851.

³⁰HR 12 oktober 1960, *BNB* 1960/296.

³¹Rechtbank Breda 23 april 2010, nr. AWB08/00692, *NTFR* 2010/1853, LJN:BM6339.

³²HR 29 oktober 1986, *BNB* 1987/30 (concl. A-G Moltmaker; m.nt. Laeijendecker).

³³Bijvoorbeeld Rechtbank Arnhem 14 september 2010, AWB 09/2680, LJN:BN8428, *NTFR* 2010/2714. De oprichtster van een voor het algemeen nut opgerichte stichting overleed een jaar na oprichting, waarna de stichting nauwelijks giften deed, maar wel grote uitgaven deed aan de belastingadviseur, tevens vermogensbeheerder en executeur-testamentair van de oprichtster en bestuurslid van de stichting. Hierdoor voldoet deze stichting naar mijn mening even min aan de algemeen belang toets van de feitelijke werkzaamheden. De uitspraak lezende doet de gedachte op dat deze belastingadviseur misbruik heeft gemaakt van het vertrouwen dat zijn cliënte (achteraf gezien ten onrechte) in hem had. De rechtbank bepaalt terecht dat het overgrote deel van de activiteiten van de stichting was gericht op het direct of indirect dienen van het particuliere belang van de belastingadviseur en de stichting dus geen anbi was. Overigens is de stichting in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraak.

Een aantal lagere rechters vond dat sprake is van een particulier belang als de belangen van een beperkte groep wordt gediend. Het betrof uitspraken over woningcorporaties. Zo vond Rechtbank Leeuwarden dat met sociale verhuur weliswaar onmiskenbaar een maatschappelijk belang is gediend, maar is geen sprake van rechtstreeks het algemeen belang dienen als met elke verhuurovereenkomst feitelijk primair het particuliere belang van de betrokken huurder wordt gediend.³⁴ Ook Rechtbank Den Haag vond dat het verhuren van woonruimten een werkzaamheid is waarmee primair het particuliere en individuele belang van de betrokken huurders wordt gediend.³⁵ Rechtbank Arnhem was eveneens van oordeel dat een stichting met het verhuren van aangepaste woningen voor ouderen en andere zorgbehoevenden primair het particuliere en individuele belang van de huurders diende.³⁶ Volgens de rechtbank wordt door de exploitatie van zelfstandige sociale huurwoningen het belang van de volkshuisvesting en daarmee een maatschappelijk belang gediend, maar is dit indirect en ondergeschikt aan het particuliere belang dat de stichting dient. Ook Hof Leeuwarden oordeelde dat een stichting die woningen en verzorgingshuizen aan senioren en zorgstichtingen verhuurde geen anbi was, omdat op de eerste plaats het (particuliere) belang van de huurder wordt gediend door te voorzien in woonruimte c.q. het kunnen bieden van onderdak en zorg aan ouderen.³⁷

Naar mijn mening leggen deze rechters echter een verkeerde toets aan. Als de redenering van deze uitspraken wordt doorgetrokken, zou een ziekenhuis namelijk ook geen algemeen belang beogen, omdat bij iedere opname van een patiënt, feitelijk primair het belang van de betrokken patiënt wordt gediend. Voor onderwijsinstellingen geldt hetzelfde. Dat de activiteiten aan een beperkte groep personen, in dit geval de huurders van de (bejaarden)woningen, ten goede komen, is niet relevant voor de vraag of sprake is van een algemeen belang. De groep huurders is immers niet besloten: iedereen die voldoet aan de voor de desbetreffende woningen geldende eisen, zoals leeftijd of inkomen, komt in aanmerking voor een woning. De tweede vraag uit het toetsingskader moet daarom bij woningbouwverenigingen bevestigend beantwoord worden. De vraag waar het echter om draait, is of het voorzien in sociale woningbouw, al dan niet voor ouderen of andere zorgbehoevenden, als een algemeen belang wordt beschouwd. Dit is ook de toets die de staatssecretaris aanlegde toen bij de behandeling van het Belastingplan 2011, in het kader van de vrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c Wet Vpb, aan de orde was of woningcorporaties lichamen van algemeen nut zijn. Volgens de staatssecretaris is dit niet het geval als de activiteiten louter bestaan uit het verhuren van vastgoed. Indien de corporatie daarnaast zelf zorgtaken verricht, kan dit anders zijn.³⁸ Opmerkelijk is in dit kader dat een aantal lagere rechters de activiteiten van de woningstichtingen wel als een algemeen belang aanmerkten en vraag 1 dus feitelijk positief beantwoordden. Omdat vraag 2 bij woningbouwcorporaties over het algemeen ook positief moet worden beantwoord, zou dit er toe leiden dat de desbetreffende instellingen als algemeen nut beogend moeten worden aangemerkt. De vraag waar het in hoger beroep – voorzover dit is ingesteld - tegen deze uitspraken om zou moeten draaien, is dus of vraag 1, zijn de activiteiten van een woningbouwcorporatie een algemeen belang, bevestigend moet worden beantwoord. Dat vraag 2, is geen sprake van een besloten groep, bevestigend moet worden beantwoord staat naar mijn mening buiten kijf. In zoverre zou het beroep dus gegrond moeten worden verklaard.

6 Particulier belang toets op juiste wijze toegepast: ouderenhuisvesting

Rechtbank Haarlem legde de particulier-belang-toets wel op een juiste wijze aan in een zaak die draaide om een stichting die structureel verliesgevend een hofje exploiteerde door de woningen tegen een kostenvergoeding aan oudere dames met beperkte financiële middelen te verhuren.³⁹ De rechtbank overwoog dat met het op zodanige basis ter beschikking stellen van woonruimte aan minvermogenden uit de samenleving, de stichting een charitatieve doelstelling heeft waarmee zij in beginsel in overwegende mate het algemeen belang dient. Dat mede het particuliere belang van de bewoonsters wordt gediend, kon daar naar het oordeel van de rechtbank onder de gegeven omstandigheden niet aan afdoen, omdat geen sprake is van een situatie waarin

³⁴ Rechtbank Leeuwarden in Rechtbank Leeuwarden 29 oktober 2009, nr. AWB 08/01133, LJN: BL0955, *NTFR* 2010/531.

³⁵ Rechtbank Den Haag 9 maart 2010, nr. AWB09/00018 IB, LJN: BL8818, *NTFR* 2010/861, en Rechtbank Den Haag 12 maart 2010, nr. AWB08/09352 IB/PVV, LJN: BM6113, *NTFR* 2010/1528

³⁶ Rechtbank Arnhem 16 december 2010, AWB 09/1181, LJN BO8116.

³⁷ Hof Leeuwarden 12 november 2010, BK 10/00036, LJN: BO4277, deze zaak ging over de kwijtscheldingsresolutie overdrachtsbelasting, maar het hof interpreteerde het begrip algemeen nut overeenkomstig artikel 6.33 Wet IB

³⁸ Kamerstukken II, 2010-2011, 32504, nr. 19.

³⁹ Rechtbank Haarlem 21 september 2010, nr. AWB 09/6258, LJN: BN7894, *NTFR* 2010/2823.

de bewoonders de stichting voor hun eigen belang hebben opgericht dan wel de stichting in wezen zelf besturen of daar overwegende invloed in hebben om daar eigen belangen mee te dienen. Het liep echter toch mis voor deze stichting, omdat de rechtbank van oordeel was dat de verhuur niet langer geschiedde aan de in de statuten genoemde doelgroep, omdat alle bewoonders ouder waren dan 65 jaar en een AOW-uitkering ontvingen. Zonder bijkomende omstandigheden is het volgens de rechtbank niet aannemelijk dat een AOW-gerechtigde over zodanig weinig of geen middelen beschikt en aldus als meer of minder armlastig moet worden beschouwd, dat hij in de huidige maatschappelijke omstandigheden niet zelf voor huisvesting zou kunnen zorgen. De rechtbank toetst hier dus nadrukkelijk de eerste vraag, vraag twee beantwoordt de rechtbank positief. Overigens kunnen vraagtekens worden gezet bij de wijze waarop de rechtbank de eerste vraag beantwoordt. Een AOW is geen vetpot en sociale huurwoningen zijn niet ruim gezaaid, waardoor het niet ondenkbaar is dat oudere dames op een hofje zijn aangewezen. Ook Molenaar vond in zijn commentaar in NTFR 2010/2824 dat sprake was van een strenge uitspraak. Gezien het lage bedrag van de AOW-uitkering vond hij dat het nog steeds charitatief is om deze vrouwen beschermde huisvesting te bieden. Ook de redactie van Vakstudie Nieuws stelde de vraag of de Rechtbank niet een te zware toets had aangelegd.⁴⁰

Rechtbank Breda en Hof Den Bosch hadden – voor de overdrachtsbelasting – al in 2006 respectievelijk 2008 deze, in mijn ogen juiste, toets aangelegd toen zij uitspraak moesten doen over een stichting bejaardenhuisvesting.⁴¹ Volgens de rechtbank dienen werkzaamheden in het belang van de volkshuisvesting (als gedefinieerd in art. 70 Woningwet) het algemeen belang. Daarbij achtte de rechtbank van belang dat zonder commercieel oogmerk in de maatschappelijke behoefte aan adequate huisvesting werd voorzien voor personen die daartoe zelfstandig niet of moeilijk in staat zijn. Het hof maakte in de hoger beroepzaak de overwegingen van de rechtbank tot de zijne en voegde daar nog een aantal overwegingen aan toe. De activiteiten van de woningstichting zijn er naar het oordeel van het hof op gericht te voorzien in betaalbare huisvesting van bejaarden, aan welke huisvesting grote maatschappelijke behoefte bestaat, om welke reden de activiteiten rechtstreeks zijn gericht op het algemeen belang. Rechtbank en hof beantwoordden vraag 1 derhalve positief. Janssen is van mening dat wanneer huursommen voorzienbaar achterblijven bij een normaal rendement op investeringen en de instelling toch kiest voor sociale verhuur, het algemeen nut minstens gelijk is aan het particuliere nut van huurders.⁴² In de onderhavige casus vond Janssen van belang de eigen verklaring van belanghebbende dat zij verhuurt aan een specifieke doelgroep en niet gaat voor de meestbiedende. Naar Janssens mening had deze verklaring voor beide betrokken fusiepartijen moeten worden onderzocht. De inspecteur had nog gesteld dat de activiteiten van de stichting uitsluitend het particuliere belang van de gehuisveste bejaarden zou dienen. Het hof overwoog echter dat het nastreven van een algemeen belang vrijwel steeds betekent dat tevens het particuliere belang van enig individu wordt behartigd. Vraag 2 beantwoordde het hof derhalve – terecht - ontkennend.

Aanvankelijk had de staatssecretaris cassatieberoep aangetekend tegen deze uitspraak. Dit beroep heeft hij echter ingetrokken. Volgens de toelichting op deze intrekking berust hij op redelijkheidsgronden in deze uitspraak.⁴³ Naar mijn mening heeft de staatssecretaris de corporatiesector hier geen dienst mee bewezen. Had hij het cassatieberoep doorgezet, dan was er vermoedelijk omstreeks deze tijd wel een uitspraak van de Hoge Raad geweest of een woningbouwcorporatie een het algemeen nut beogende activiteit uitoefent (vraag 1) en of de stelling juist is dat het dienen van de belangen van de doelgroep van een instelling leidt tot de conclusie dat sprake is van een particulier belang (vraag 2). Het antwoord op de tweede vraag is niet alleen van belang voor woningbouwcorporaties, maar voor veel meer instellingen die zich op belangen van natuurlijke personen richten. Het doorzetten van dit cassatieberoep had een groot aantal op dit moment lopende geschillen kunnen voorkomen. Wellicht vreesde de staatssecretaris dat hij het cassatieberoep zou verliezen en het uitstralings-effect dat een principiële uitspraak van de Hoge Raad zou kunnen hebben voor andere belastingen dan de overdrachtsbelasting. In zijn toelichting merkt de staatssecretaris namelijk nadrukkelijk op dat hij van mening is dat woningstichtingen geen algemeen nut beogende instellingen in de zin van art. 6.33 zijn. Gezien het grote aantal zaken dat nu loopt, zal deze vraag echter uiteindelijk toch bij de Hoge Raad terecht komen. De staatssecretaris heeft ten koste van de woningbouwcorporaties en (voor vraag 2) andere instellingen uit-

⁴⁰ VN 2011/3.16.

⁴¹ Rechtbank Breda 10 oktober 2006, nr. 05/01582, NTFR 2007/82 en Hof Den Bosch 24 januari 2008, nr. 06/00436, NTFR 2008/544.

⁴² A.J. Janssen, 'Fuserende algemeen-nut instellingen in de overdrachtsbelasting II', *FBN* september 2008, p. 13.

⁴³ toelichting staatssecretaris van Financiën 17 april 2008, nr. DGB2008-1430, NTFR 2008/1136.

stel bereikt, maar de maatschappelijke kosten van de rechtsonzekerheid en het voeren van verschillende procedures over een onderwerp dat al in laatste instantie had kunnen worden beslist, zijn naar mijn mening te hoog.

7 De particulier belang toets toegepast op verenigingen

Vaak wordt gedacht dat een vereniging geen anbi kan zijn, omdat deze primair het belang van de leden zou dienen. Het is echter niet zo, dat een vereniging nooit een anbi kan zijn. De wet stelt geen eisen aan de rechtsvorm van de instelling. De Belastingdienst lijkt in het aanvraagformulier voor de anbi-status overigens wel eisen aan de rechtsvorm te stellen. Vraag 1b van het formulier luidt namelijk: "Is uw instelling een stichting, een vereniging, een publiekrechtelijk rechtspersoon of een kerkelijke instelling?"⁴⁴ Wat hier ook van zij, hieruit blijkt dat ook de Belastingdienst de vereniging niet op voorhand uitsluit van de anbi-status. Wel is volgens de staatssecretaris de stichting de meest geëigende rechtsvorm voor een anbi.⁴⁵ Politieke partijen⁴⁶ en daaraan gelieerde verenigingen, bijvoorbeeld voor jongeren,⁴⁷ vrouwen⁴⁸ en bestuurders,⁴⁹ zijn volgens de staatssecretaris en het anbi-register op internet⁵⁰ echter het algemeen nut beogend. Meer in het algemeen blijkt uit het anbi-register dat 2380 verenigingen een anbi status hebben of deze ooit hebben gehad. Hierbij merk ik op dat de status van een aantal van deze instellingen inmiddels (met terugwerkende kracht) is ingetrokken. Dit is bijvoorbeeld het geval voor diverse lokale afdelingen van de Nederlandse Vereniging tot Bescherming van Dieren.

Naar mijn mening is het niet juist om verenigingen per definitie de algemeen nut status te ontzeggen. Ook voor verenigingen geldt dat de particulier-belang-toets aan de hand van de twee bovengenoemde vragen moet worden toegepast. De eerste vraag is derhalve of het nagestreefde doel en de feitelijke activiteiten een algemeen belang zijn, waarna de volgende vraag is of deze activiteiten slechts aan een besloten groep ten goede komen. Als iedereen lid kan worden van een vereniging, is het naar mijn mening ten zeerste de vraag of vraag 2 negatief beantwoord moet worden: in dat geval is immers geen sprake van een besloten groep. Als vraag 2 voor verenigingen altijd negatief zou worden beantwoord, zou een politieke partij immers ook nooit een anbi kunnen zijn. In contrast met het aangenomen anbi-karakter van politieke partijen staat overigens dat vakbonden niet als anbi worden aangemerkt. Een vakorganisatie heeft volgens Hof Arnhem als primaire doelstelling de behartiging van de particuliere belangen van haar leden.⁵¹ De omstandigheid dat ook niet-leden in bepaalde gevallen profijt kunnen hebben van de werkzaamheden van een vakbond (zoals arbeidsvoorwaardenoverleg) doet hier naar het oordeel van voornoemd hof niet aan af. Vakbonden en politieke partijen beginnen echter steeds meer op elkaar te lijken in die zin dat ze steeds minder leden hebben, maar wel een niet tot het aantal leden in verhouding staande rol in de maatschappij. Vakbonden doen CAO-onderhandelingen en participeren in het overleg tussen werkgevers en werknemers, bijvoorbeeld in de SER, waardoor hun activiteiten voor veel meer personen dan alleen voor hun leden gevolgen hebben. Bovendien kan iedereen vrijelijk toetreden tot een vakbond. Ook voor vakbonden zou naar mijn mening, evenals voor politieke partijen, de doorslaggevende vraag moeten zijn of het doel en de activiteiten het algemeen nut beogen.

Het aanleggen van de tweetraps-toets zou bovendien betekenen dat als sport een algemeen belang wordt gevonden, ook sportverenigingen waarvan men vrijelijk lid kan worden, voor de anbi status in aanmerking kunnen komen. Rechtbank Den Haag op 13 december 2007 paste deze toets toe op een ijsvereniging en kwam tot de conclusie dat deze in aanmerking kwam voor de anbi-status.⁵² Deze vereniging organiseerde geen activiteiten exclusief voor leden. De rechtbank was daarom van oordeel dat de vereniging tot doel had geheel in het algemeen de schaatssport te bevorderen en dat zij zich daarbij niet richtte op de individuele be-

⁴⁴ http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/aanvraag_beschik_anbi_ib0722z1fol.pdf.

⁴⁵ Handelingen II, vergadering 29 oktober 2009 (noten), p. 18-1496.

⁴⁶ Bijvoorbeeld Vereniging Volkspartij voor Vrijheid en Democratie.

⁴⁷ Zoals de Vereniging jonge socialisten in de Partij van de Arbeid.

⁴⁸ Zie de Vereniging van vrouwelijke leden van het CDA (C.D.A.V.).

⁴⁹ Bijvoorbeeld de Vereniging CDA-bestuurdersvereniging.

⁵⁰ http://www.belastingdienst.nl/giften/anbi_zoeken/.

⁵¹ Hof Arnhem 10 november 2004, nr. 03/00150, *NFR* 2004/1909.

⁵² Rechtbank Den Haag 13 december 2007, nr. AWB 07/980, LJN: BC1095.

langen van haar leden maar op de samenleving in haar geheel. De rechtbank benadrukte dat niet bepalend is hoe groot de groep van personen is die uiteindelijk daadwerkelijk deelneemt aan de activiteiten, maar hoe groot de groep is die de vereniging met haar activiteiten tracht te bereiken. Dat niet iedereen zich voelt aangetrokken tot de schaatssport doet naar het oordeel van de rechtbank op zichzelf niet af aan het algemeen nuttige karakter van de activiteiten. Bij de beantwoording van de tweede vraag laat de rechtbank feitelijk meewegen dat de activiteiten niet alleen voor leden, maar ook voor niet-leden zijn. Een belangrijke vraag is of ook als de activiteiten alleen voor leden zijn, maar iedereen lid kan worden, niet ook gesproken kan worden van het niet slechts gericht zijn op het particulier belang. Het zou naar mijn mening goed zijn als een rechter het aandurft deze fundamentele vraag nogmaals te beantwoorden. Weliswaar heeft de Hoge Raad in oude jurisprudentie bepaald dat sportverenigingen niet het algemeen nut beogen, met als reden dat de bevordering van de sport- en spelbeoefening door leden niet op zich zelf rechtstreeks het algemeen belang raakt.⁵³ De vraag is echter of de Hoge Raad hiermee vraag 1 negatief beantwoordde (sportbeoefening is geen algemeen nut) of vraag 2 (sportverenigingen zijn gericht op een besloten groep). Het antwoord op vraag 1 kan immers met de tijd zijn veranderd: in de jaren zeventig van de vorige eeuw was obesitas immers een minder actueel probleem en hadden kinderen bovendien nog voldoende mogelijkheden om op straat te spelen. Om die reden werd sportbeoefening mogelijk eerder als een particulier belang en minder als een algemeen belang gezien. De visie op sportbeoefening kan in het tweede decennium van de 21ste eeuw echter zijn veranderd. Ons omringende landen merken sport wel aan als een algemeen belang en ook de huidige regering heeft in het regeerakkoord opgenomen: 'Sport heeft een belangrijke functie in de maatschappij en de economie. Kinderen en jongeren kunnen zich dankzij sport gezonder en socialer ontwikkelen. Volwassenen en ouderen die sporten blijven fitter en gezonder. Het zijn vooral scholen, sportverenigingen en sportclubs, het liefst zo dicht mogelijk bij mensen in de buurt, die deze positieve impuls mogelijk maken. Sport in alle wijken is goed voor de gezondheid, maar ook voor de veiligheid.'⁵⁴ Het is derhalve niet ondenkbaar dat in het Nederland van vandaag sportbeoefening wel een algemeen belang is en het antwoord op vraag 1 derhalve positief luidt. De regering ziet sport nu immers niet (meer?) als iets wat vooral het individu aangaat, maar als een activiteit waar de hele samenleving van profiteert, bijvoorbeeld vanwege het positieve effect voor de veiligheid dat hier kennelijk van uit gaat. De vervolgvraag is of vraag 2 niet ook positief zou moeten worden beantwoord als iedereen lid kan worden van een sportclub. Naar mijn mening kan de jurisprudentie van dertig en veertig jaar geleden derhalve niet zonder meer antwoord geven op de vraag of op dit moment een sportvereniging het algemeen nut beoogt. De ingewikkelde figuur van de sbbi, waarvan niemand eigenlijk precies weet wat dit precies zijn en die wel recht hebben op een vrijstelling schenk- en erfbelasting, maar niet op de giftenaftrek (tenzij sprake is van een vereniging met meer dan 25 leden), wordt dan vermoedelijk overbodig.

De angst dat door het aanmerken van sportverenigingen als anbi's contributie in aftrek kan worden gebracht, is ongefundeerd. Voor giftenaftrek is immers vereist dat sprake is van een gift. Artikel 6.33, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 definieert 'giften' als bevoordelingen uit vrijgevigheid en verplichte bijdragen waar geen directe tegenprestatie tegenover staat. Contributie voldoet hier niet aan en is derhalve niet aftrekbaar, ongeacht of het de contributie aan een sportvereniging, vakbond of een politieke partij betreft.

8 Conclusie

Het is vaste jurisprudentie dat ook een beperkt belang een algemeen belang is, maar een particulier belang niet. Naar mijn mening moet het onderscheid tussen beperkt belang en particulier belang worden gemaakt aan de hand van de tweetrapstoets, die bestaat uit de volgende vragen:

1. Is het nagestreefde doel en zijn de feitelijke activiteiten een algemeen belang, en zo ja,
2. Zijn de activiteiten niet gericht op een (feitelijk) besloten groep

Als beide vragen positief worden beantwoord, is sprake van een beperkt belang en niet van een particulier belang.

⁵³ HR 13 mei 1970, nr. 16.343, BNB 1970/132 en HR 17 december 1980, nr. 20.265, BNB 1981/28.

⁵⁴ Vrijheid en verantwoordelijkheid, Regeerakkoord VVD-CDA, 2010, p. 20, <http://www.kabinetsformatie2010.nl/dsc?c=getobject&s=obj&objectid=127446>.

Uit recente jurisprudentie blijkt dat de Belastingdienst en sommige lagere rechters deze dubbele toets niet consequent toepassen. Zij concluderen uit het feit dat de activiteiten van een instelling ten goede komen aan bepaalde personen dat sprake is van een particulier belang. Dit is echter in strijd met hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen over beperkte belangen. Andere lagere rechters passen de tweetrapstoets wel toe. Het belang van de tweeledige toets is met name dat het antwoord op de eerste vraag in de loop van de tijd kan veranderen. Dit zou bijvoorbeeld het oordeel van de Hoge Raad over sportverenigingen kunnen doen wijzigen. Of dit daadwerkelijk het geval zal zijn, moet de tijd ons leren. Vast staat, dat de jurisprudentie over het begrip 'algemeen nut' zich in de nabije toekomst sterk zal blijven ontwikkelen.