

1 Inleiding

Sinds 1 januari 2012 is voor het eerst sinds de introductie van het begrip ‘algemeen belang’ in de Nederlandse belastingwet in 1917² het begrip ‘algemeen nut’ gedefinieerd. Bovendien geldt nu één definitie van algemeen nut voor alle belastingwetten, doordat deze definitie is vastgelegd in artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Alleen de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) zal zijn eigen, aan de BTW Richtlijn³ ontleende begrippenkader houden in de vrijstellingsbepalingen van artikel 11 Wet OB. Anders dan in de aanhef van artikel 132 van de BTW Richtlijn komt het begrip ‘algemeen belang’ overigens niet voor in de Wet OB, waardoor dit vermoedelijk niet tot problemen zal leiden. Ook ‘sociaal belang behartigende instelling’ is nu voor alle Rijksbelastingen gelijk gedefinieerd en wel in artikel 5c AWR. Het begrip ‘sociaal belang’ is echter ongedefinieerd gebleven. Daarnaast bevat de AWR sinds 1 januari ook de nieuwe definitie van ‘steunstichting SBBI’, maar die moet in 2012 nog nader worden ingevuld.

In deze bijdrage analyseer ik de veranderingen die de nieuwe definitie van ‘algemeen nut’ met zich brengt. Ik plaats de nieuwe regelgeving in het perspectief van de ontwikkelingen op het gebied van het begrip ‘algemeen nut’ in de afgelopen jaren en maak vergelijkingen met ontwikkelingen in het buitenland. Deze analyse maakt duidelijk dat het Nederlandse wetgevingsproces niet optimaal is geweest en de discussies over de invulling van het begrip ‘algemeen nut’ met deze wetswijziging niet zijn beëindigd.

2 Voorgeschiedenis: bijna 60 jaar niet limitatieve opsomming, 2 jaar zonder opsomming

De Nederlandse belastingwet bevatte tot 2012 geen omschrijving van het begrip ‘algemeen nut’. Het wetsontwerp dat in 1952 de giftenaftrek in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting introduceerde, sprak over ‘kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen’.⁴ De inhoud van deze begrippen werd in de bijbehorende Memorie van Toelichting niet toegelicht. In een Nota van Wijzigingen werd aan de opsomming ‘het algemeen nut beogende’ [instellingen] toegevoegd.⁵ Deze opsomming uit 1952⁶ is per 11 juni 1991 aangevuld met ‘levensbeschouwelijke’ instellingen om haar in overeenstemming te brengen met de Grondwet.⁷ Verder bleef de opsomming tot en met 2009 ongewijzigd. Zelfs de overgang van de Wet IB 1964 naar de Wet IB 2001 bracht geen verandering.

In het verleden was geen sprake van een limitatieve opsomming. De Hoge Raad oordeelde dat voor alle soorten instellingen, ook de niet specifiek vermelde, gelijkelijk de algemeen belang eis gold. De opgesomde instellingen moesten slechts worden gezien als voorbeelden van instellingen die het algemeen nut kunnen beogen.⁸ Anderzijds waren de eisen voor niet in de opsomming genoemde het algemeen nut beogende instellingen niet zwaarder dan voor de wel expliciet genoemde instellingen.⁹ Na bijna 60 jaar beperkte het wetsvoorstel Schenk- en erfbelasting de opsomming plotseling tot kerkelijke, levensbeschouwelijke en (nagenoeg) uitsluitend het algemeen nut beogende

¹ Hoogleraar belastingrecht Erasmus Universiteit Rotterdam en Allen & Overy LLP, Amsterdam.

² Wet van 20 januari 1917, Stb 189, het betrof een vrijstelling in de Successiewet 1859 voor schenkingen aan rechtspersonen die hoofdzakelijk een algemeen belang beoogden.

³ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 zoals later aangepast.

⁴ Kamerstukken II 1951/52, 2492, nr. 2.

⁵ Kamerstukken II 1951/52, 2492, nr. 6.

⁶ Wet van 26 juni 1952, Stb. 376, trad met terugwerkende kracht per 1 januari 1952 in werking.

⁷ Het discriminatieverbod van artikel 1 Grondwet en de gelijkstelling van het belijden van een levensovertuiging aan het belijden van een godsdienst van artikel 6 Grondwet. Wet van 22 mei 1991, Stb. 263.

⁸ HR 13 juli 1994, BNB 1994/280, HR 9 juli 1999, BNB 1999/361, en HR 7 november 2003, NTFR 2003/1886.

⁹ HR 12 mei 2006, NTFR 2006/713.

instellingen.¹⁰ Hiermee was volgens de staatssecretaris geen inhoudelijke wijziging beoogd, het zou een 'vereenvoudiging' van de wet vormen.¹¹ Op het onderscheid dat de wetgever hiermee leek te maken tussen kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen enerzijds en andere het algemeen nut beogende instellingen anderzijds, kwam veel kritiek. Uiteindelijk verdwenen ook die twee instellingen uit de opsomming en sprak de wet in de jaren 2010 en 2011 nog slechts over 'het algemeen nut beogende instellingen' (afgekort: anbi). Toch leek de oude opsomming haar belang niet te hebben verloren. In de Eerste Kamer stelde de staatssecretaris namelijk: 'Wij hebben in de nieuwe anbi-wetgeving het levensbeschouwelijke, culturele en charitatieve aspect geschrapd, maar dat zijn nog steeds de drie beginselen die achter het algemeen nut liggen, waardoor bijvoorbeeld sportverenigingen niet als anbi kunnen kwalificeren.'¹² Dit was een opmerkelijke uitspraak in het licht van de beslissing van de Hoge Raad dat de opsomming slechts voorbeelden gaf.

3 Pleidooien voor een wettelijke invulling van het begrip 'algemeen nut'

In Nederland heeft het parlement nooit gedebatteerd over de invulling van het begrip 'algemeen nut', zelfs niet in 1952 of bij de overgang naar de Wet inkomstenbelasting 2001. Alleen over het begrip 'levensbeschouwelijke instellingen' heeft de Tweede Kamer begin jaren 90 inhoudelijk gesproken. De invulling van het begrip 'algemeen nut' is echter bij uitstek een onderwerp voor volksvertegenwoordigers. In Engeland heeft het parlement een aantal jaar gedebatteerd over de invulling van het begrip *public benefit* van de Charities Act 2006. Door deze wet gingen Engeland en Wales na meer dan 400 jaar over van de door rechters in te vullen voorbeelden van *charitable purposes* in de Charitable Uses Act 1601¹³ naar een uitgebreide, maar niet limitatieve opsomming van algemeen nut activiteiten. Het begrip *charity* werd voor het eerst wettelijk vastgelegd. De *charity* moet werkzaam zijn in het algemeen belang en één van de dertien wettelijke doelstellingen (daaronder begrepen een restcategorie) hebben. Engeland beschikt nu over een uitgebreide parlementaire geschiedenis. Nederlandse bewindslieden vonden echter dat de invulling van het begrip 'algemeen nut' aan de Belastingdienst en de rechtspraak moest worden overgelaten. Onder meer vanuit de wetenschap was kritiek op het ontbreken van een parlementaire discussie. Zo luidde de eerste aanbeveling van de Commissie algemeen nut beogende instellingen van de Vereniging voor Belastingwetenschap dat:¹⁴

'(...) de invulling van het begrip 'algemeen nut beogende instelling' door de jurisprudentie niet heeft geleid tot consistente rechtsregels. Hieruit kan worden afgeleid dat de open norm van artikel 6.33, onderdeel b Wet IB 2001 (...) te weinig houvast biedt voor de rechter. Tevens leidt deze 'ad hoc' rechtspraak tot rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid. Wij zijn van mening dat het veel eerder tot de taak van de democratisch gelegitimeerde wetgever behoort om zoveel mogelijk nadere invulling aan het anbi-begrip te geven. Hij dient de belangrijkste rechtspolitieke beslissingen te nemen en daarom meer houvast te bieden omtrent de op dit moment gewenste invulling en richting te geven aan de toekomstige rechtsontwikkeling. Dit zou moeten resulteren in een wettelijke opsomming van wat in ieder geval wel en in ieder geval niet als algemeen nuttig wordt beschouwd. Wij verwijzen naar de opsomming in § 52 AO in Duitsland. Overigens propageren wij geen limitatieve opsomming. Er moet immers voor de rechter ruimte blijven om in te spelen op maatschappelijke

¹⁰ Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 2.

¹¹ Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 3, p. 58.

¹² Handelingen I, 2009/10, vergadering van 15 september 2009, p. 13-456.

¹³ Ook wel het Statute of Elisabeth genoemd.

¹⁴ Commissie algemeen nut beogende instellingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 232, Deventer, 2007, p. 148. Tevens downloadbaar van www.belastingwetenschap.nl. Voor de zuiverheid: de auteur van dit artikel was een van de commissieleden.

ontwikkelingen. De opsomming biedt een rechter echter wel meer houvast dan de open norm van nu.'

De diverse staatssecretarissen van Financiën voelden echter niets voor een nadere wettelijke invulling van het algemeen nut begrip. De Geefwetbrief van 21 juni 2011 bood echter een opening: 'Of een specifiekere invulling van het begrip 'algemeen nut' wenselijk is, wordt derhalve thans nog bezien'.¹⁵

4 Vanaf 2012: limitatieve lijst van algemeen nut activiteiten

4.1 Inleiding

Zonder een publieke consultatie kwam het Ministerie van Financiën vervolgens in het wetsvoorstel Geefwet tot een wettelijke opsomming van algemeen nuttige doelen.¹⁶ Deze zou zijn ontleend aan een lijst die de Belastingdienst voor 2012 hanteerde. Opvallend is dat in afwijking van andere landen een restcategorie ontbreekt in deze limitatieve opsomming. Een restcategorie maakt het mogelijk om op nu nog onbekende toekomstige ontwikkelingen in te spelen. De staatssecretaris verwacht echter dat deze moeiteloos en zonder wetswijziging kunnen worden opgevangen, omdat dit in het verleden ook zo was.¹⁷ In het verleden was er echter geen limitatieve opsomming, maar een open norm. De toekomst moet leren of Nederland, anders dan het buitenland, zonder een restcategorie kan.¹⁸

In de Memorie van Toelichting bij de Geefwet heeft de staatssecretaris een beperkte beschrijving gegeven van de categorieën in het nieuwe artikel 5b AWR.¹⁹ Deze is deels ontleend aan de Dikke Van Dale. Compleet kan die toelichting volgens de staatssecretaris niet zijn, gelet op de diversiteit van de doelen van de instellingen, die in al hun diversiteit naar zijn mening wel onder ruime, gemeenschappelijke noemers kunnen worden gevat. In de veelheid van maatregelen van het belastingpakket 2012 heeft de invulling van de begrippen in deze lijst nauwelijks aandacht van het parlement gekregen, alleen op het begrip 'culturele instelling' is dieper ingegaan. Van duidelijkere en democratisch gelegitimeerde handvatten is dus geen sprake. De kunstmatige tijdsdruk waaronder de Geefwet door het parlement is gejaagd, maakt dat sprake is van gelegenheidswetgeving, waarvan het de vraag is hoe lang deze stand zal houden. Hoe anders is het in het buitenland. Terwijl Nederland de Geefwet in sneltreinvaart behandelde, publiceerde het Australische Ministerie van Financiën een consultatiedocument om te komen tot een wettelijke definitie van het begrip *charity*.²⁰ Na de openbare consultatie zal in de eerste helft van 2012 een conceptwetsvoorstel worden gepubliceerd. Halverwege 2012 wordt een wetsvoorstel ingediend bij het parlement. Het is de bedoeling dat dit wetsvoorstel op 1 juli 2013 in werking zal treden. De 21 maanden die Australië heeft ingepland voor dit proces, staan in schril contrast tot de krap drie maanden waarin Nederland tot een nieuwe anbi-wetgeving kwam.

De Nederlandse praktijk moet zich behelpen met de summiere beschrijving in de MvT, die in de volgende paragrafen aan de orde komt. Ik wil benadrukken dat dit 'slechts' de mening van de staatssecretaris is, waarvan ik mij afvraag of deze in alle gevallen voor de rechter stand zal houden. Voor de Belastingdienst zal deze toelichting echter het uitgangspunt zijn.

¹⁵ Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 6.

¹⁶ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 2.

¹⁷ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6, p. 18.

¹⁸ Met S.A.M. de Wijkerooth-Lhoëst, De Geef- en Neemwet, ftV 2011/11, paragraaf 1, ben ik van mening dat een restcategorie wel had moeten worden opgenomen, zij merkt terecht op 'het begrip algemeen nut heeft zich immers verder ontwikkeld dan de zeven werken van barmhartigheid en zal zich ongetwijfeld in de toekomst nog verder ontwikkelen.'

¹⁹ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3, p. 23-26.

²⁰ Meer informatie over het Australische proces:
www.treasury.gov.au/contentitem.asp?NavId=&ContentID=2161.

4.2 Welzijn

Instellingen die actief zijn in het bevorderen van het welzijn van eenieder, kunnen kwalificeren. Eenieder moet hier worden opgevat als een ruime kring, die openstaat voor iedereen en niet beperkt is tot een kleine groep, qua omvang of qua locatie. Het begrip welzijn vult de MvT aan de hand van het woordenboek in: de toestand waarbij men in materieel en geestelijk opzicht voorspoedig, gelukkig is. Onder welzijn vallen volgens de staatssecretaris met name de doelen die vroeger onder charitatief werden gerangschikt, zoals armoedebestrijding en voedselbanken. De instellingen moeten volgens hun doelstelling en met de door hen aangeboden diensten rechtstreeks het welzijn van anderen beogen, het is niet voldoende wanneer er slechts een bijkomend effect op het welzijn van anderen optreedt.

4.3 Cultuur

Voor de invulling van het begrip 'cultuur' en 'culturele instelling' verwijs ik naar het artikel van Vrieling en Bruggink. Aan de invulling van deze begrippen heeft het parlement vanwege de relatie met de multiplier wel enige aandacht besteed.

4.4 Onderwijs, wetenschap en onderzoek

De termen onderwijs, wetenschap en onderzoek spreken volgens de staatssecretaris voor zich en behoeven nauwelijks nadere toelichting. Onderzoeksafdelingen van commerciële instellingen kwalificeren niet. Producten die daar worden ontwikkeld kunnen ook strekken tot algemeen nut, maar de staatssecretaris vindt dat het (hoofd)doel van het de onderneming niet het ontwikkelen van dat product in het algemeen belang is. Bovendien wordt volgens hem niet voldaan aan de eis dat geen winst mag worden beoogd, omdat de onderneming als drijfveer heeft het ontwikkelen van een product waarmee winst behaald kan worden. Dat universiteiten tegen betaling of tegen voorwaarden die per saldo tot een positieve financiële opbrengst kunnen leiden onderzoeksopdrachten aannemen hoeft, mits deze activiteiten op reguliere wijze zijn ingebed in het beleid van de wetenschappelijke faculteit, niet aan de anbi-status in de weg te staan. De reden is dat volgens de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek valorisatie de (derde) wettelijke taak van de universiteiten is. Patentering hoort daar ook bij.

4.5 Bescherming van natuur en milieu, daaronder begrepen bevordering van duurzaamheid

Onder natuurbescherming rekent de staatssecretaris de Vereniging Natuurmonumenten die zich richt op behoud van natuurwetenschappelijk of landschappelijk belangrijke terreinen in Nederland, maar ook verenigingen of stichtingen die zich richten op de bescherming van specifieke gebieden (de Wadden) of van met uitsterving bedreigde diersoorten (korenwolf). Instellingen wier werkzaamheden zich beperken tot het organiseren van congressen vallen hier volgens hem niet onder. Mogelijk vallen deze onder het kopje wetenschap, maar daar laat de staatssecretaris zich niet over uit.

4.6 Gezondheidszorg

Instellingen die zich met de gezondheidszorg bezighouden en zorgtaken verrichten, zullen volgens de staatssecretaris doorgaans kwalificeren. Ook verenigingen of stichtingen die door sportbeoefening beogen de gezondheidstoestand te verbeteren van mensen met een beperking of daardoor hun ziekte draaglijker te maken, vallen volgens de staatssecretaris in deze rubriek. Sportverenigingen voor gezonde mensen schaaft hij echter nadrukkelijk niet onder het anbi-begrip. Instellingen die louter voorzien in de huisvesting van zieken, ouderen of anderszins zorgbehoevenden zijn volgens de toelichting geen anbi. De exploitatie van onroerend goed is volgens de staatssecretaris namelijk geen

algemeen nut. Rechtbank Breda en Hof Den Bosch oordeelden hier anders over. Zij bepaalden dat een stichting bejaardenhuisvesting die als enige doel had de exploitatie van een complex bejaardenwoningen, garages en een dienstencentrum het algemeen nut beoogde.²¹ De Hoge Raad heeft inmiddels geoordeeld dat volkshuisvesting een algemeen belang is.²² Dat ouderenhuisvesting geen algemeen nut is, was weliswaar een opvatting van de staatssecretaris, maar zeker geen vaste jurisprudentie. In paragraaf 4 ga ik nader in op deze problematiek.

4.7 Jeugd- en ouderenzorg

Bij jeugd- en ouderenzorg gaat het om verenigingen en stichtingen die zich in het bijzonder richten op hulpbehoevende jongeren en ouderen. De staatssecretaris denkt aan de opvang van probleemjongeren die te kampen hebben met een drugs- en alcoholverslaving. Uitdrukkelijk merkt hij op dat volgens vaste jurisprudentie gezelligheidsverenigingen zoals studentensociëteiten of activiteitenclubjes in een bejaardenhuis hier niet onder vallen. Dan prevaleert volgens de staatssecretaris het particulier belang boven het algemeen belang. Wel kunnen organisaties kwalificeren die zich richten op bijvoorbeeld het financieel mogelijk maken dat jongeren sporten die zelf niet over voldoende financiële mogelijkheden beschikken om contributie te betalen.

4.8 Ontwikkelingssamenwerking

Onder ontwikkelingssamenwerking verstaat de staatssecretaris activiteiten die zonder directe tegenprestatie worden gedaan in landen met een veel lagere levensstandaard dan²³ de onze. Het bestrijkt een breed spectrum, bijvoorbeeld slachtofferhulp, noodhulp bij rampen, onderwijs, gezondheid en watervoorziening. De staatssecretaris noemt als voorbeeldorganisaties Artsen zonder grenzen en HIVOS. Ook stichtingen die zich richten op verbetering van de leefomstandigheden in een klein gebied kunnen een anbi zijn. Met name op het gebied van ontwikkelingssamenwerking zijn volgens de staatssecretaris in toenemende mate veel kleine, particuliere stichtingen actief.

4.9 Dierenwelzijn

Dierenwelzijn vat de staatssecretaris op als de dierenbescherming in engere zin, zoals de opvang van zwerfkatten. Ook denkt hij aan organisaties die zich richten op de verbetering van het leefklimaat van dieren in bredere zin door te streven naar betere leefomstandigheden van dieren die voor consumptie bestemd zijn. Ook dierenambulances kwalificeren. Op commerciële basis werkende dierenpensions, paardenmaneges of hondenkennels zijn geen anbi, omdat zij winst beogen. Het is tekenend voor het politieke klimaat waarin wij leven dat dierenwelzijn afzonderlijk wordt genoemd en niet onder natuur en milieu valt, terwijl bijvoorbeeld kinder- en mensenrechten geen afzonderlijke categorie zijn. Het parlement heeft hier geen woord aan gewijd.

4.10 Religie, levensbeschouwing en spiritualiteit

Kerkgenootschappen en hun activiteiten passen volgens de staatssecretaris in beginsel bij uitstek binnen het concept van algemeen nut beogende instelling. Met het Interkerkelijk Contact in Overheidszaken en de daarbij aangesloten grote religieuze instellingen heeft de Belastingdienst

²¹ Rechtbank Breda 10 oktober 2006, NTFR 2007/82 en Hof Den Bosch 24 januari 2008, NTFR 2008/544. Dit geschil betrof de overdrachtsbelasting, maar volgens het hof had het begrip voor die belasting eenzelfde betekenis als voor de inkomstenbelasting. De staatssecretaris trok zijn cassatieberoep tegen deze uitspraak op redelijkheidsgronden in (toelichting staatssecretaris van Financiën 17 april 2008, nr. DGB2008-1430, NTFR 2008/1136).

²² Hoge Raad 13 april 2012, nr. 10/03464, LJN BQ0525.

²³ De MvT het heeft over lager 'als'.

convenanten afgesloten. Onder de werking van het convenant vallen kerkgenootschappen en organisaties die aanwijsbaar verband hebben met een kerkgenootschap. De Belastingdienst gaat daarbij uit van een kerkelijke binding. Van die binding kan bij voorbeeld blijken uit de doelstelling, de benoeming of voordracht van het bestuur, de financiële verantwoording, de bestemming van het liquidatiesaldo of een kerkordelijk verband. In het convenant is uitdrukkelijk opgenomen dat een instelling met een kerkelijke binding dient te voldoen aan de voorwaarden van de anbi-regeling. Zo zijn bijvoorbeeld commerciële brouwerijen of exploitatiestichtingen van onroerend goed vanwege hun winstooi-merk geen anbi, ook al behoren zij bij een kerkgenootschap. Levensbeschouwelijke stromingen zijn gelijk gesteld met kerkgenootschappen, evenals spirituele bewegingen.

4.11 Bevordering van de democratische rechtsorde

Veel landen sluiten politieke partijen nadrukkelijk uit van het anbi-begrip. Nederlandse bewindslieden verzekerden hun politieke partijen echter altijd van de anbi-status. Al in 1954 verscheen een resolutie die politieke partijen als algemeen nuttig aanmerkte vanwege hun belang voor het functioneren van de parlementaire democratie.²⁴ Dat politieke partijen per definitie het belang van hun achterban nastreven, vond en vindt Den Haag kennelijk niet relevant. Scholten betwijfelde reeds in 1954 of de Hoge Raad van oordeel zou zijn dat politieke partijen het algemeen nut beogen.²⁵ Hij wees op het arrest van 8 april 1936 (B 6093) waarin de Hoge Raad de VARA niet als algemeen nut beogend aanmerkte, omdat het verbreiden van de beginselen van een bepaalde politieke partij niet het algemeen nut dient. Door in een resolutie vast te leggen dat politieke partijen het algemeen nut beogen, voorkwamen Nederlandse politici een rechterlijk oordeel. Door de resolutie moest zelfs een discriminerende partij als de Nederlandse Volksunie vanwege het gelijkheidsbeginsel als algemeen nut beogend worden aangemerkt.²⁶ Doordat de wettelijke opsomming, anders dan de oude resoluties, niet over 'politieke partijen' spreekt, maar over 'bevordering van de democratische rechtsorde', hebben rechters nu wel een mogelijkheid om politieke partijen te toetsen. Een partij die discrimineert of andere met de grondwet strijdige beginselen heeft (bijvoorbeeld het streven naar een dictatuur) voldoet niet aan de eis dat sprake moet zijn van het bevorderen van de democratische rechtsorde en kan daarom de anbi-status worden onthouden.

Andere voorbeelden die de staatssecretaris noemt in deze categorie zijn organisaties die zich richten op het tegengaan van discriminatie, of op het bevorderen van gelijkheid, diversiteit, persvrijheid enzovoorts, zoals Amnesty International.

4.12 Combinatie van doelen

Instellingen die zich op meer doelen tegelijk richten, kwalificeren ook. Als voorbeeld noemt de MvT goededoelenloterijen. Deze rubriek is opgenomen om te voorkomen dat een afweging moet worden gemaakt welk doel prevaleert.

4.13 Ondersteunen genoemde doelen

Het financieel of op andere wijze ondersteunen van instellingen die één of meer van de hiervoor aangeduide doelen nastreven wijst de wet ook als algemeen nut aan. De staatssecretaris beschouwt dit als de invulling van het begrip "steunstichting". Steunstichtingen van anbi's kwalificeren derhalve ook. Een steunstichting mag meerdere anbi's ondersteunen.

5 Onduidelijkheid over woningcorporaties

²⁴ Resolutie van 8 juni 1954, V-N 1954, blz. 436.

²⁵ W. Scholten, Algemeen nut beogende instellingen in artikel 51a IB, WFR 1954/480.

²⁶ Hof Amsterdam 23 januari 1980, BNB 1981/123.

De staatssecretaris heeft steeds benadrukt dat met de wetwijziging geen wijziging is beoogd in de invulling van het algemeen nut begrip. Deze opmerking is van belang voor woningbouwcorporaties (hierna: 'woco's'). De Belastingdienst nam al geruime tijd het standpunt in dat woco's niet het algemeen nut beogen. Lagere rechters deden echter tegengestelde uitspraken. Rechtbank en Hof Leeuwarden, Rechtbank Den Haag en Rechtbank Arnhem deelden de mening van de belastingdienst, maar Rechtbank Breda, Rechtbank Haarlem, Hof Den Bosch, Hof Arnhem en Hof Den Haag vonden volkshuisvesting wel een algemeen nut.²⁷ Als het een wedstrijd was geweest, stond de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling van de Geefwet met 4-5 achter. Bovendien had hij slechts één hof, Leeuwarden, aan zijn zijde. Dit hof is inmiddels is opgegaan in Hof Arnhem, dat het, evenals twee andere hoven, niet met de staatssecretaris eens was. Ook AG Wattel vond dat volkshuisvesting een algemeen belang kan zijn.²⁸ Het was dus tijdens de behandeling van de Geefwet niet ondenkbaar dat de Hoge Raad zou beslissen dat volkshuisvesting een algemeen nut is en dat een woningcorporatie een anbi kan zijn.

Inmiddels is dat ook gebeurd. Op 13 januari 2012 besliste de Hoge Raad dat een woningbouwcorporatie een anbi was.²⁹ De Hoge Raad volgde de door AG Wattel ontwikkelde tweetrapstoets voor het beoordelen van de anbi-status, bestaande uit een kwalitatief criterium (wordt het algemeen nut beoogd) en een kwantitatief criterium (wordt het voor een minimaal percentage beoogd. In de desbetreffende casus was dit nog 50%, inmiddels is dit 90%). Voor wat betreft het kwalitatieve criterium overwoog de Hoge Raad in algemene zin dat van een vereniging of stichting die op de voet van artikel 70, lid 1, van de Woningwet is toegelaten als instelling die uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam is, in het algemeen mag worden aangenomen dat haar werkzaamheden met deze toelating in overeenstemming zijn. Dergelijke werkzaamheden, zoals nader uitgewerkt en genormeerd in het BBSH zijn, zo overwoog de Hoge Raad, rechtstreeks gericht op het dienen van het algemene belang van voldoende en goede wooneigenheid in de sociale-huursector. Dit zou alleen niet het geval zijn, als de inspecteur feiten stelt, en bij betwisting aannemelijk maakt, die meebrengen dat de werkzaamheden van de stichting het belang van de volkshuisvesting in de sociale-huursector niet dienen. Dat in de loop der jaren positieve resultaten zijn behaald als gevolg waarvan een jaarlijks oplopende algemene reserve van € 68.188.000 is opgebouwd, is daartoe onvoldoende. Dit impliceert naar het oordeel van de Hoge Raad nog niet dat haar werkzaamheden primair zijn gericht op iets anders dan het algemeen nuttige doel van bevordering van voldoende wooneigenheid in de sociale-huursector.

Ook voor wat betreft het kwantitatieve criterium kreeg de staatssecretaris ongelijk. Omdat de feitelijke werkzaamheden van de stichting – die, naar niet in geschil was, nagenoeg geheel bestonden in de verhuur van woningen in de sociale-huursector – onlosmakelijk waren verbonden met haar doelstelling enig algemeen belang te dienen, was de Hoge Raad van oordeel dat in beginsel ook met betrekking tot die feitelijke werkzaamheden moet worden aangenomen dat zij het algemeen belang

²⁷ De Belastingdienst kreeg gelijk van Rechtbank Leeuwarden 29 oktober 2009, nr. AWB 08/01133, LJN BL0955, en in hoger beroep in dezelfde zaak van Hof Leeuwarden 9 juli 2010, nr. 09/00165, LJN BN0786, van Rechtbank Den Haag 9 maart 2010, nr. AWB09/00018 IB, LJN BL8818, Rechtbank Den Haag 12 maart 2010, nr. AWB08/09352 IB/PVV, LJN BM6113, Rechtbank Arnhem 16 december 2010, AWB 09/1181, LJN BO8116, Rechtbank Arnhem 3 maart 2011, AWB 09/2540, LJN BP6557 en Hof Leeuwarden 12 november 2010, BK 10/00036, LJN BO4277. Daarentegen vonden Rechtbank Breda 10 oktober 2006, nr. 05/01582 en in hoger beroep tegen die uitspraak Hof Den Bosch 24 januari 2008, nr. 06/00436, LJN BC6791 het voorzien in volkshuisvesting echter wel een algemeen nut, evenals Rechtbank Haarlem 21 september 2010, nr. AWB 09/6258, LJN BN7894, Hof Arnhem 30 augustus 2011, 11/00028, LJN BS1133 (hoger beroep tegen Rechtbank Arnhem 16 december 2010) en Hof Den Haag 20 september 2011, 10/00231, LJN BU4672.

²⁸ Conclusie AG Wattel 25 maart 2011, 10/03464, LJN BQ0525, dit betreft cassatieberoep tegen Hof Leeuwarden 9 juli 2010, nr. 09/00165, LJN BN0786.

²⁹ Hoge Raad 13 april 2012, nr. 10/03464, LJN BQ0525.

dienen. Dat daardoor tevens het particulier belang van de individuele huurders wordt gediend, doet daaraan niet af. De Hoge Raad benadrukt dat het oordeel van het Hof dat de werkzaamheden bestaande in het verhuren van woningen in de sociale-huursector geen werkzaamheden kunnen zijn die het algemeen belang dienen, blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. De staatssecretaris heeft dus op alle fronten ongelijk gekregen van de Hoge Raad.

Het is niet duidelijk wat de betekenis van deze voor woco's positieve uitspraak is voor hun anbi-status vanaf 2012. De staatssecretaris heeft op dit punt veel onduidelijkheid geschapen. Op de vraag of de wettelijke definiëring van het algemeen nut begrip tot doel had te voorkomen dat woningcorporaties de anbi-status kunnen krijgen, antwoordde de staatssecretaris dat deze wijziging niet tot doel heeft het aantal bestaande anbi's in te perken of uit te breiden.³⁰ Op een vervolgvraag van de PvdA antwoordde de staatssecretaris dat het beleid ten aanzien van woningcorporaties steeds is geweest dat zij niet kunnen kwalificeren als anbi en dat van een inhoudelijke wijziging met het niet opnemen van woningbouwcorporaties in de anbi-definitie geen sprake is.³¹ De staatssecretaris miskende echter dat niet hij, maar de rechter het laatste woord heeft. Aan de andersluidende jurisprudentie en het mogelijk tegengesteld aan het beleid oordelen van de Hoge Raad besteedde hij geen aandacht. De heer Groot liet echter niet los en wees er op dat woco's volgens de rechtspraak als anbi's kwalificeren. Volgens hem was de nieuwe anbi-definitie geen nadere invulling van wat we al wisten, maar komt het neer op reparatiewetgeving.³² De staatssecretaris besteedde weer geen aandacht aan de jurisprudentie en verwees slechts naar zijn eigen consequente beleid. Hij reageerde met de opmerking "Woco's zijn nou eenmaal geen anbi's. Dat standpunt wordt met dit wetsvoorstel vastgelegd."³³ Laatstgenoemde opmerking zou kunnen worden geïnterpreteerd in die zin dat zelfs nu de Hoge Raad op grond van de oude wettekst ondubbelzinnig heeft bepaald dat woco's het algemeen nut beogen, dit vanaf 2012 niet meer het geval is. Duidelijk is dit niet. De staatssecretaris versterkte deze onduidelijkheid in de Eerste Kamer. De PvdA fractie constateerde dat woningcorporaties worden uitgesloten van de nadere definitie van het anbi-begrip en vroeg of het kabinet woningcorporaties niet als algemeen nuttig ziet. In plaats van duidelijkheid te geven, herhaalde de staatssecretaris het mantra dat het kabinet niet beoogt een wijziging aan te brengen in de invulling van het anbi-begrip zoals deze in de loop der tijd is gevormd. Hij stelde dat woningcorporaties maatschappelijk gezien heel belangrijk zijn, "maar niet voldoen niet aan de in constante jurisprudentie bevestigde eis dat zij rechtstreeks het algemeen belang dienen."³⁴ Deze opmerking is echter aantoonbaar onjuist. De Hoge Raad moest op dat moment immers nog beslissen of woco's het algemeen nut kunnen beogen en een meerderheid van de lagere rechterlijke colleges en de AG waren het juist niet eens met de staatssecretaris.

De vraag is derhalve wat de consequentie van deze feitelijk onjuiste opmerking van de staatssecretaris is nu de Hoge Raad heeft geoordeeld dat woco's anbi's kunnen zijn. Is doel en strekking van de wet nu dat dit vanaf 2012 eveneens het geval is, omdat de staatssecretaris diverse malen heeft benadrukt dat de definitie niet is gewijzigd? Volkshuisvesting zou dan bijvoorbeeld onder het kopje 'welzijn' kunnen worden geschaard. Of is doel en strekking dat woco's vanaf 2012 ondanks het 13 januari arrest geen anbi zijn, omdat de staatssecretaris dat zo nadrukkelijk heeft gesteld? Het is niet ondenkbaar dat de Belastingdienst laatstgenoemd standpunt zal innemen. De door de staatssecretaris geschapen onduidelijkheid heeft dan tot gevolg dat woco's voor de jaren vanaf 2012 weer opnieuw moeten procederen. Naar mijn mening zou de staatssecretaris zich in een

³⁰ Kamerstukken II 2011/12, 33006, nr. 6, p. 18.

³¹ Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17, p. 42.

³² Verslag van de 23^e plenaire vergadering van de Tweede Kamer d.d. 15 november 2011, www.tweedekamer.nl/kamerstukken/verslagen/verslag.jsp?vj=2011-2012&nr=23.

³³ Verslag van de 24^e plenaire vergadering van de Tweede Kamer d.d. 16 november 2011, <http://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/verslagen/verslag.jsp?vj=2011-2012&nr=24>.

³⁴ Kamerstukken I, 2011/12, 33 003, nr. D, p. 36.

beleidsbesluit zich een sportief verliezer moeten tonen en duidelijk maken dat hij ook vanaf 2012 de uitspraak van de Hoge Raad zal volgen. Het belang van de anbi-status is vanaf die datum toch danig afgenomen, omdat woco's geen gebruik meer kunnen maken van de vennootschapsbelastingaftrek voor fondsenwervende instellingen.

De uitleg die de staatssecretaris aan het overgangsartikel VIII heeft gegeven (zie paragraaf 5), lijkt overigens te impliceren dat woco's die nog aan het procederen zijn en die op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad voor 2012 als anbi moeten worden aangemerkt, vanaf 2012 hun status behouden. Als niet procederende woco's vanaf 2012 geen anbi-status meer kunnen krijgen, zou dat tot een ongerechtvaardigde rechtsongelijkheid leiden.

6 Het begrip instelling

Tot en met 2012 stelde de wet geen eisen aan de rechtsvorm van de instelling. Wel vond de staatssecretaris de stichting de meest geëigende rechtsvorm voor een anbi.³⁵ Het anbi-formulier van de Belastingdienst stelde bovendien de vraag of de instelling een stichting, vereniging, publiekrechtelijk rechtspersoon of kerkgenootschap is.³⁶ Een negatief antwoord op deze vraag zou op zichzelf echter niet het weigeren van de anbi-status mogen betekenen. Vanaf 2012 is dit anders. Artikel 5b, lid 1, onderdeel a bepaalt namelijk dat een algemeen nut beogende instelling niet kan zijn een vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een ander lichaam waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden uitgegeven. Interessant is echter dat voor 1 januari 2012 aangewezen instellingen met een niet-toegestane rechtsvorm, hun status behouden.³⁷ Volgens de staatssecretaris kunnen de zeven nv's en negen bv's die voor 2012 als anbi waren aangemerkt hun status behouden, in lijn met artikel VIII van het wetsvoorstel.³⁸ Laatstgenoemd artikel bepaalt dat instellingen die op grond van de oude wetgeving als anbi zijn aangemerkt, ook met ingang van 1 januari 2012 als zodanig worden aangemerkt. De staatssecretaris legt dit artikel kennelijk zo uit, dat zelfs als op grond van de nieuwe wet de anbi-status niet zou kunnen worden verkregen, deze van toepassing blijft. Voor procederende woco's heeft dit tot gevolg dat nu de Hoge Raad heeft beslist dat zij anbi's zijn, zij de anbi-status kunnen behouden.

Een andere wijziging is dat publiekrechtelijke lichamen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek op grond van artikel 5b, lid 2 van rechtswege anbi's zijn. Aanwijzing door de belastingdienst is voor deze instellingen dus niet meer nodig.³⁹

7 Conclusie

Voor wat betreft de definitie van het begrip 'algemeen nut' is de Geefwet een gemiste kans. Er heeft geen uitgebreide discussie over de invulling van dit begrip plaatsgevonden. De staatssecretaris heeft wel een aantal statements gemaakt, maar die geven de praktijk nauwelijks verheldering. Voor de woningcorporaties is zelfs verwarring veroorzaakt. Het is onbegrijpelijk dat in Nederland niet zoals bijvoorbeeld in Engeland en Australië de tijd is genomen om een brede maatschappelijke en politieke

³⁵ Zie bijvoorbeeld Handelingen II, vergadering 29 oktober 2009 (noten), p. 18-1496.

³⁶ http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/aanvraag_beschik_anbi_ib0722z2fol.pdf, vraag 1b.

³⁷ Ik ben het overigens eens met S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, De Geef- en Neemwet, ftV 2011/11, paragraaf 1 dat het een raadsel is hoe de staatssecretaris tegelijkertijd de tegengestelde standpunten kan innemen dat 'commerciële rechtsvormen' per definitie niet voldoen aan het vereiste dat de instelling geen winstoogmerk mag hebben en dat reeds gerangschikte nv's en bv's hun status behouden.

³⁸ Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 6, p. 37.

³⁹ Zie voor een analyse van de mogelijke strijdigheid van deze bepaling met het Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie: S.J.C. Hemels, Anbi-wetgeving in strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer?, NTFR 2012/71.

discussie over de betekenis van het 'algemeen nut' te voeren. Ik verwacht daarom niet dat de stroom aan jurisprudentie over het begrip 'algemeen nut' de komende jaren zal afnemen.