



Algemeen nut beogende instellingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

S.M.E. Janssen

ANR: 155202

Begeleider/ eerste lezer: L.W.D. Wijtvliet MSc

Tweede lezer: Prof. Mr. I.J.F.A. van Vijfeijken

Master Thesis

Tilburg Law School

Master Fiscaal Recht

Tilburg, 15 januari 2013

I Voorwoord

Ik had het geluk om zelf een onderwerp te kunnen kiezen voor het schrijven van mijn Master Thesis. De wetgeving met betrekking tot Algemeen nut beogende instellingen in de vennootschapsbelasting, is een fenomeen waar ik tijdens mijn stage, voorafgaand aan het schrijven van deze thesis, mee in aanraking kwam. Cliënten, voornamelijk stichtingen, vroegen met regelmaat advies over hun fiscale positie na de invoering van de Geefwet 2012. Een fascinerend onderwerp waar in de praktijk veel onduidelijkheid over bestaat en waar ik met veel plezier onderzoek naar heb gedaan.

Door het schrijven van deze scriptie, sluit ik mijn studie Fiscaal Recht aan Tilburg University af. Een belangrijke periode in mijn leven, waarnaar ik altijd met veel plezier zal terugkijken en een prestatie waar ik trots op ben. Ik had deze scriptie nooit kunnen schrijven zonder de vakkundige en persoonlijke hulp van een aantal speciale mensen die ik in dit voorwoord graag wil bedanken.

Als eerste en belangrijkste mijn begeleider, Laurens Wijtvliet. Bedankt voor de interessante discussies en de waardevolle input, betrokkenheid en enthousiasme. Ik kan oprecht zeggen dat ik me geen betere begeleider had kunnen wensen. Ten tweede wil ik mij richten tot mevrouw Van Vijfeijken. Bedankt voor uw interesse in dit onderzoek en voor de moeite die u hebt gestoken in het beoordelen van deze scriptie.

Ik draag deze scriptie op aan iedereen die mij de afgelopen jaren heeft gesteund in mijn studie. Een speciaal bedankje gaat daarbij uit naar mijn ouders, Hans en Gerry. Naar mijn vader, omdat hij mij altijd motiveerde het beste uit mezelf te halen - en naar mijn moeder vanwege haar enorme vertrouwen en interesse in alles wat ik doe.

Ook wil ik mijn zussen bedanken voor hun steun en goede adviezen. Mijn oudste zus, Maartje, wil ik in het bijzonder bedanken voor het lezen van mijn scriptie en het geven van goede en nuttige feedback.

Als laatste - maar zeker niet als minste – wil ik ook mijn vrienden en huisgenoten bedanken voor de geweldige studententijd die ik in Tilburg heb gehad en die ik met veel mooie herinneringen ga afsluiten. Jullie steun en interesse zorgde ervoor dat ik altijd gemotiveerd bleef tijdens het schrijven van deze thesis. Bedankt!

Steffie Janssen

Tilburg, januari 2013

II Inhoudsopgave

I Voorwoord

II Inhoudsopgave 1

II Lijst van afkortingen 4

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Algemeen 5

1.2 Aanleiding van het onderzoek 5

1.3 Probleemstelling en onderzoeksvragen 6

1.4 Verantwoording van de opzet 7

Hoofdstuk 2 Toetsingskader

2.1 Inleiding 9

2.2 Toetsingskader 9

2.3 Uitwerking eisen 10

2.3.1 Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen 11

2.3.2 Onderlinge afstemming 11

2.3.3 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid 12

2.3.4 Subsidiariteit en evenredigheid 13

2.3.5 Doeltreffendheid en doelmatigheid 13

2.3.6 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid 14

2.4. Rechtsbeginselen 14

2.4.1 Concretisering Rechtszekerheidsbeginsel 15

Hoofdstuk 3 Belastingplicht in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

3.1	Inleiding	19
3.2	Belastingplicht in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969	19
3.2.1	Belastingplicht van stichtingen en verenigingen	20
3.2.2	Subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting	22
3.3	Het ontstaan van het ANBI-begrip in de fiscale wetgeving	23
3.4	De ANBI-status	24
3.5	Belastingplicht van ANBI's in de vennootschapsbelasting	28

Hoofdstuk 4 ANBI-regeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

4.1	Inleiding	30`
4.2	Doelstellingen van de Geefwet 2012	30
4.3	ANBI-regeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969	31

Hoofdstuk 5 Algemeen belang

5.1	Inleiding	39
5.2	Algemeen belang op grond van de jurisprudentie	39

Hoofdstuk 6 Toetsing van de ANBI-wetgeving vóór invoering van de Geefwet 2012 aan de kwaliteitseisen

6.1	Inleiding	45
6.2	Toetsingskader toegepast	45
6.3	Tussenconclusie	51

Hoofdstuk 7	Toetsing ANBI-wetgeving na invoering van de Geefwet 2012 aan de kwaliteitseisen	
7.1	Inleiding	53
7.2	Toetsingskader toegepast	53
7.3	Tussenconclusie	58
Hoofdstuk 8	Conclusie en aanbevelingen	60
IV	Literatuurlijst en jurisprudentielijst	63

III Lijst van afkortingen

ANBI	Algemeen nut beogende instelling
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
BTW	Belasting Toegevoegde Waarde
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
FTV	Fiscaal Tijdschrift Vermogen
HR	Hoge Raad
LJN	Landelijk Jurisprudentienummer
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
SBBI	Sociaal Belang Behartigende Instelling
Stcrt.	Staatscourant
SW	Successiewet 1956
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad Privaatrecht Notarisambt en Registratie

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Algemeen

Als speler op de wereldeconomie heeft ook Nederland last van de wereldwijde economische crisis. Jaar na jaar wordt in ons land flink bezuinigd op verschillende gebieden om het begrotingstekort terug te brengen.¹ De kunst en cultuur sector krijgt onder andere minder subsidie², de accijnzen op alcohol en tabak³ worden verhoogd en ook het algemene Btw-tarief is gestegen van 19% naar 21%.⁴ Meermaals worden door de overheid fiscale maatregelen ingezet om het begrotingstekort terug te brengen.

Om het schenken aan de ideële sector door particulieren en ondernemingen te bevorderen kent men in Nederland bijvoorbeeld ook al enige jaren fiscale maatregelen in de belastingwetgeving. Een begrip dat daarmee verband houdt, is de Algemeen nut beogende instelling (ANBI). Een instelling die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beoogt en daarom recht heeft op bepaalde fiscale voordelen. Een voorbeeld van een maatregel voor ANBI's is dat giften die uit vrijgevigheid gedaan worden aan deze instellingen, onder bepaalde voorwaarden aftrekbaar zijn. In het Belastingplan 2012 dat in september 2011 bekend werd, kwam de overheid met een voorstel met maatregelen voor ANBI's: de Geefwet 2012.⁵ De overheid wil met deze maatregelen stimuleren dat particulieren en ondernemingen (nog) meer geven aan ANBI's.

Een probleem dat samen met de komst van deze regelingen omtrent ANBI's is ontstaan, is dat het voor belastingplichtigen niet duidelijk is wat er verstaan wordt onder "algemeen nut". Een essentieel begrip dat voor de belastingheffing van deze instellingen van groot belang kan zijn. De vraag is of de komst van de Geefwet 2012 leidt tot meer duidelijkheid en rechtszekerheid voor belastingplichtigen met als uiteindelijke doel "meer geven".

1.2 Aanleiding van het onderzoek

In de praktijk bestaat veel onduidelijkheid over ANBI's. Het is voor instellingen vaak niet duidelijk of ze volgens de wet het "algemeen belang" beogen of niet. Dit heeft gevolgen voor de belastingplicht van deze instellingen in de vennootschapsbelasting en het gebruik kunnen maken van de faciliteiten die voor ANBI's in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen zijn. Vragen die bij belastingplichtigen kunnen spelen zijn: Wanneer is een stichting of een vereniging een ANBI en wat

¹ J. Zonneveld, "Begrotingstekort, in 2013 terugbrengen naar 3% of niet?", *Verkiezingen 2012*, 24-04-2012, www.verkiezingen2012.nl.

² H. Bockma, "Bezuinigingen cultuur: hardste klappen bij theater en beeldende kunst", *Volkskrant*, 10 juni 2011, 14:45 uur, www.volkskrant.nl.

³ ANP, "Accijnsverhoging tabak werkt averechts", *Nu.nl* 27-04-2012, www.nu.nl.

⁴ J. Langelaar, "BTW-verhoging kost huishouden 180 euro per jaar", *Elsevier* 28-04-2012, www.elsevier.nl.

⁵ *Kamerstukken II*, 2011/2012, 33 003, nr. 2.

wordt bedoeld met algemeen nut? Een vaag begrip dat in de jurisprudentie vaak besproken is. Per 1 januari 2012 is de Geefwet 2012 daadwerkelijk ingevoerd. Overheidsmaatregelen waarin wijzigingen hebben plaatsgevonden die gevolgen hebben voor ANBI's. De invoering van de Geefwet 2012 is de aanleiding voor dit onderzoek.

1.3 Probleemstelling en onderzoeksvragen

In dit onderzoek wordt onderzocht welke problemen er met betrekking tot de belastingplicht van ANBI's en de overheid speelden vóór de invoering van de Geefwet 2012 en of de invoering van de Geefwet 2012 een verbetering is van de situatie met betrekking tot de belastingplicht van ANBI's op het gebied van rechtszekerheid, onderlinge samenhang en eenvoud.

Allereerst wordt er een toetskader geschetst waaraan de wetgeving voor ANBI's getoetst kan worden. Dan wordt kort de belastingplicht van stichtingen en verenigingen in de vennootschapsbelasting geschetst, waarna er specifiek ingegaan wordt op ANBI's. Later in het onderzoek worden de problemen voor de Belastingdienst en de belastingplichtigen die speelden in jurisprudentie met betrekking tot de belastingplicht in de vennootschapsbelasting voor ANBI's beschreven. De wetgeving omtrent ANBI's in de vennootschapsbelasting zal vervolgens getoetst worden aan de kwaliteitseisen uit het toetskader. Uiteindelijk wordt er gekeken naar de nieuwe wetgeving en de gevolgen voor ANBI's in het kader van hun belastingplicht. Ook de nieuwe situatie zal getoetst worden aan de kwaliteitseisen. Dit leidt tot de onderzoeksvraag:

“Heeft de invoering van de Geefwet 2012 geleid tot meer rechtszekerheid, eenvoud en onderlinge afstemming van de regelgeving voor ANBI's met betrekking tot hun belastingplicht in de vennootschapsbelasting?”

Deze hoofdvraag zal leiden tot een aantal deelvragen. De eerste deelvraag die in het onderzoek behandeld wordt is: *“Hoe luiden de regels met betrekking tot de belastingplicht van stichtingen en verenigingen in de vennootschapsbelasting en hoe luiden de regels voor de ANBI's in de vennootschapsbelasting vóór en na invoering van de Geefwet 2012?”*.

Vervolgens is de tweede deelvraag: *“Welke faciliteiten zijn er in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vóór en na invoering van de Geefwet 2012 per 1 januari 2012 te vinden voor ANBI's?”*

Daarna wordt er een analyse van “algemeen nut” gemaakt op basis van de jurisprudentie waarbij de deelvraag: *“Welke problemen en onduidelijkheden speelden er in de jurisprudentie met betrekking tot de belastingplicht en toepassing van de faciliteiten voor ANBI's?”* centraal zal staan. In dit hoofdstuk wordt ook toegelicht wat er in het verdere onderzoek onder “algemeen belang” wordt verstaan.

Nadat er een analyse van “algemeen nut” is gemaakt op basis van de jurisprudentie zal er antwoord gegeven worden op de vraag: *“Hoe is de kwaliteit van de wetgeving voor de belastingplichtige, de ANBI, in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, op het gebied van rechtszekerheid, eenvoud en de onderlinge afstemming vóór de invoering van de Geefwet 2012?”*

Na onderzocht te hebben hoe het in de oude situatie zat met de rechtszekerheid, eenvoud en onderlinge samenhang van de wetgeving, wordt er gekeken naar de nieuwe regeling en onderzocht of deze nieuwe wetgeving is verbeterd op de genoemde gebieden voor de belastingplichtige of dat deze nieuwe regelgeving wellicht tot nieuwe problemen en onduidelijkheden leidt voor belastingplichtigen. De laatste deelvraag is: *“Wat zijn de gevolgen voor de kwaliteit van de wetgeving voor de belastingplichtige, de ANBI, op het gebied van rechtszekerheid, eenvoud en de onderlinge afstemming van de invoering van de Geefwet 2012?”*

1.4. Verantwoording van de opzet

De bovenstaande deelvragen worden elk in een apart hoofdstuk beantwoord. Om de deelvragen en uiteindelijk de hoofdvraag te beantwoorden, wordt er gebruik gemaakt van literatuur, jurisprudentie en de betreffende wetteksten van vóór en na 1 januari 2012. Met behulp van de literatuur en de wetteksten zullen de regelingen rondom de belastingplicht van verenigingen en stichtingen, waaronder ANBI's, uitgelegd worden. Daarnaast zal er aan de hand van jurisprudentie worden beschreven wat de gevolgen van de wettelijke regelingen in de praktijk zijn.

In hoofdstuk twee wordt het kader geschetst waaraan de oude en nieuwe wetgeving met betrekking tot ANBI's getoetst wordt. Het toetskader vormt de basis van het onderzoek waaraan de wetgeving getoetst wordt.

In hoofdstuk drie staat de eerste deelvraag centraal. Allereerst wordt kort de geschiedenis van de belastingplicht van stichtingen en verenigingen beschreven. Vervolgens wordt er specifiek voor ANBI's uiteengezet wat de regels met betrekking tot de ANBI-status inhouden en wat de belastingplicht van deze instellingen inhoudt. In hoofdstuk vier wordt vervolgens weergegeven welke faciliteiten er tot 1 januari 2012 in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor ANBI's te vinden waren en hoe en in hoeverre deze faciliteiten zijn aangepast met in de invoering van de Geefwet 2012 per 1 januari 2012.

De gevolgen van deze regelingen worden in het licht van de jurisprudentie onderzocht. Deze gevolgen, het antwoord op deelvraag drie, worden besproken in hoofdstuk vijf van het onderzoek.

In hoofdstuk zes wordt vervolgens de oude wetgeving met betrekking tot de belastingplicht van ANBI's getoetst aan het toetskader dat omschreven is in hoofdstuk twee. Op basis hiervan wordt een

conclusie getrokken over de rechtszekerheid voor belastingplichtigen, onderlinge samenhang, eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de wetgeving vóór 1 januari 2012 voor ANBI's.

In hoofdstuk zeven wordt er getoetst of er door de wetgever met de Geefwet 2012 daadwerkelijk verandering is gebracht. Deze toetsing vindt wederom plaats aan de hand van het toetskader dat in hoofdstuk twee is geschetst.

In hoofdstuk acht wordt een overzicht van de bevindingen gepresenteerd. Tevens wordt antwoord gegeven op de hoofdvraag van dit onderzoek en worden aanbevelingen gedaan met betrekking tot de wetgeving op het gebied van belastingplicht van ANBI's in de vennootschapsbelasting.

Hoofdstuk 2 Toetsingskader

2.1 Inleiding

Om te toetsen of wetgeving aan bepaalde eisen voldoet, is er een toetsingskader nodig. In dit hoofdstuk wordt het toetsingskader geschetst dat in de rest van het onderzoek gebruikt zal worden om de wetgeving vóór 1 januari 2012 en de wetgeving na 1 januari 2012 - de Geefwet 2012 - met betrekking tot de belastingplicht van ANBI's te toetsen en met elkaar te vergelijken op het gebied van rechtszekerheid, onderlinge samenhang en eenvoud.

2.2 Toetsingskader

In dit onderzoek wordt een vergelijking gemaakt tussen de oude wetgeving met betrekking tot ANBI's en de nieuwe wetgeving die per 1 januari 2012 is ingevoerd. Deze vergelijking zal plaatsvinden op het gebied van rechtsgelijkheid, onderlinge afstemming en eenvoud. Om de wetgeving vóór en na 1 januari 2012 te toetsen, wordt er in dit onderzoek gebruik gemaakt van een bestaand toetsingskader: de Nota Zicht op wetgeving.⁶ Een beleidsplan uit 1991 waarmee de overheid streeft naar een verdere ontwikkeling en uitvoering van het algemeen wetgevingsbeleid, wat gericht is op de verbetering van de rechtsstatelijke en bestuurlijke kwaliteit van het overheidsbeleid.⁷ In deze nota noemt de Tweede Kamer zes groepen van kwaliteitseisen die aan wetgeving gesteld kunnen worden.⁸ De zes groepen kwaliteitseisen die in de Nota Zicht op wetgeving worden gesteld, luiden:

- 1) Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen
- 2) Onderlinge afstemming
- 3) Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid
- 4) Subsidiariteit en evenredigheid
- 5) Doeltreffendheid en doelmatigheid
- 6) Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Deze kwaliteitseisen worden in de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 nader geconcretiseerd.⁹

In dit onderzoek wordt gebruik gemaakt van de Nota Zicht op wetgeving, omdat deze kwaliteitseisen ten eerste grotendeels overeenkomen met de algemene beginselen van behoorlijk wetgeving en het

⁶ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2.

⁷ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 3.

⁸ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 23.

⁹ Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.*2005, 87.

ligt voor de hand om in eerste instantie hierbij aan te sluiten. In de Nota Zicht op wetgeving staat beschreven dat de kwaliteitseisen kunnen worden gebruikt voor de voorbereiding en de toetsing vooraf van wetgeving en voor de evaluatie ex-post van bestaande wetgeving.¹⁰ De kwaliteitseisen worden daarnaast ook door de wetgever zelf als te hanteren norm gebruikt. In de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 worden de eisen dwingend opgelegd aan de wetgever.¹¹ De kwaliteitseisen uit de Nota Zicht op wetgeving worden als algemeen geaccepteerd om de kwaliteit van wetgeving aan te toetsen.¹²

De zes groepen van kwaliteitseisen kunnen worden onderverdeeld naar de twee invalshoeken van waaruit de wetgeving kan worden geëvalueerd, een juridische invalshoek en een beleidsmatige invalshoek.¹³ De eerste drie eisen betreffen de juridische invalshoek en de laatste drie eisen betreffen een beleidsanalytische invalshoek.¹⁴ In dit onderzoek wordt een juridisch evaluatie van de wetgeving voor ANBI's in de vennootschapsbelasting gedaan, dus zullen de eerste drie groepen kwaliteitseisen worden onderzocht. De drie groepen eisen die in dit onderzoek aan bod komen, zijn rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, waarbij er specifiek wordt ingegaan op het rechtszekerheidsbeginsel, onderlinge afstemming en als laatste eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. De zes groepen kwaliteitseisen lopen echter wel eens in elkaar over en er kan ook sprake zijn van een samenhang tussen de verschillende groepen kwaliteitseisen. Waar nodig zal worden uitgeweken naar de overige drie groepen kwaliteitseisen, te weten subsidiariteit en evenredigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid en als laatste uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

De drie groepen kwaliteitseisen die onderzocht worden, worden in de volgende paragraaf verder geconcretiseerd om praktische toetsing mogelijk te maken. De andere drie groepen kwaliteitseisen worden ook kort toegelicht.

2.3 Uitwerking eisen

De drie eisen waaraan de wetgeving getoetst wordt, zijn: 1) rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, waarbij dieper ingegaan wordt op het rechtszekerheidsbeginsel, 2) onderlinge afstemming van wetgeving en 3) eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. De eisen worden in de volgende paragrafen toegelicht. Daarnaast worden ook de overige kwaliteitseisen beschreven.

¹⁰ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 30-31.

¹¹ Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.*2005, 87, pag. 1.

¹² M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den-Haag: SDU Uitgevers 2011, hoofdstuk 1.3.3.1.

¹³ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den-Haag: SDU Uitgevers 2011, hoofdstuk 1.3.3.1.

¹⁴ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den-Haag: SDU Uitgevers 2011, hoofdstuk 1.3.3.3.

2.3.1 **Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen**

Wetten dienen in overeenstemming te zijn met het recht. Daarnaast dient wetgeving ook gericht te zijn op de verwerkelijking van rechtsbeginselen, bijvoorbeeld bescherming van kwetsbare belangen of het bevorderen van de rechtszekerheid.¹⁵ Rechtsbeginselen zijn fundamentele opvattingen die behoren tot het wezen van de samenleving en die worden geacht van een dergelijk belang te zijn, dat ze juridisch normerend zijn.¹⁶ In de praktijk blijkt het moeilijk te zijn om wetten te maken die geheel overeenstemmen met het recht. Dit kan deels het gevolg zijn van politieke belangen die kunnen meespelen. Deels kan dit ook worden veroorzaakt door onduidelijkheid van hogere regels en te geringe voorspelbaarheid van rechterlijke uitleg van die regels, dan wel door een te beperkte deskundigheid van de betreffende wetgevingsjurist.¹⁷ Onrechtmatigheid van wetgeving is onjuist. Dit leidt tot wantrouwen in de overheid en kan leiden tot rechterlijk ingrijpen wat de effectiviteit van het beleid kan frustreren.¹⁸ Er moet recht worden gedaan aan het internationale recht, EU-recht, de Grondwet en de algemene rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel.¹⁹ In aanwijzing 18 vindt men ook terug dat hogere regels de vrijheid van de regeling ten aanzien van een onderwerp beperken.²⁰ De wetgever moet zorgen voor een zorgvuldige afweging en aandacht, zodat de risico's beter in beeld kunnen worden gebracht. Daardoor kunnen uitglijders beter voorkomen worden. Dat is ook van belang voor de doeltreffendheid van het met de wet beoogde beleid.²¹ In dit onderzoek wordt beoordeeld of de regelgeving met betrekking tot ANBI's in overeenstemming is met hogere rechtsregels en met het rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel zal verder toegelicht worden in paragraaf 2.4.1.

2.3.2 **Onderlinge afstemming**

Wetten dienen op elkaar afgestemd te worden. Als wetten niet op elkaar afgestemd zijn, kunnen er inconsistenties ontstaan. Dat kan het leiden tot problemen bij lagere regelgevers, uitvoerders, handhavers, belastingplichtigen en rechters.²² Er kunnen twee situaties worden onderscheiden waarin een onderlinge afstemming noodzakelijk wordt geacht.²³ Ten eerste wanneer regelingen een verschillend onderwerp betreffen, maar door hun effecten sterk op elkaar inwerken. Bijvoorbeeld wanneer aan een bepaalde gedraging vanuit verschillende invalshoeken eisen worden gesteld die

¹⁵ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 24.

¹⁶ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 24.

¹⁷ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 24.

¹⁸ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 24.

¹⁹ M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU Uitgevers 2011, hfd. 2.2.1.

²⁰ Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.* 2005, 87, aanwijzing 18.

²¹ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 24.

²² M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Den Haag: SDU Uitgevers 2011, hfd. 2.2.2.

²³ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 29.

haaks op elkaar staan. De ene wet kan dan de andere wet of (deels) frustreren. Dit kan opgelost worden door de wetgeving tot coördineren of door integratie van regelgeving of bestuurlijk optreden.²⁴ Ten tweede is onderlinge afstemming gewenst in geval van onnodige en ongewenste verscheidenheid ten aanzien van dezelfde of aanverwante kwesties in regelingen of in praktijken. Onnodige en ongewenste verscheidenheid kan immers leiden tot onnodige rechtszekerheid indien dit niet het geval is. Er wordt gestreefd naar een harmonisatie van wetgeving.²⁵ Een belangrijke vorm van harmonisatie is het maken van algemene regelingen en wetboeken, waarop de bijzondere wetten moeten worden afgestemd en waarvan ze niet nodeloos mogen afwijken (aanwijzing 49).²⁶

2.3.3. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Wetten moeten eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn. De belastingplichtigen die de regels dienen na te leven, moeten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever wil en bedoelt en wat zij zelf mogen doen of nalaten.²⁷ Volgens de Nota worden er hoge eisen gesteld aan de formulering van de wettelijke bepaling en aan de structuur en vormgeving van de wet.²⁸ Er moet worden gestreefd naar duidelijkheid en eenvoud van regelingen en naar een bestendig karakter ervan.²⁹ Bestendig houdt in dat de wet niet frequent gewijzigd hoeft te worden (aanwijzing 10). Dit betekent volgens de aanwijzing dat het beleid in beginsel duidelijk moet zijn alvorens tot het treffen van een regeling wordt overgegaan.³⁰ Andere aanwijzingen op het gebied van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid die gelden voor wetgeving zijn onder andere dat bepalingen zo beknopt mogelijk moeten worden geformuleerd (aanwijzing 52), voorschriften niet worden geformuleerd met behulp van de woorden ‘moeten’ of ‘dienen’ (aanwijzing 53) en woorden waarvan de betekenis te vaag of onduidelijk is moeten worden voorkomen (aanwijzing 54). Daarnaast moet de terminologie die gebruikt wordt afgestemd worden op EU-regelingen en internationale regelingen, hetzelfde begrip mag niet met verschillende termen aangeduid worden en dezelfde term mag niet voor verschillende begrippen gebruikt worden (aanwijzing 56 tot en met 58). De Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 bevatten op het gebied van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid meer gedetailleerde aanwijzingen. Zo mogen afkortingen bijvoorbeeld niet worden gebruikt (aanwijzing 60) en moeten woorden als ‘en/of’, gemeden worden in wetsartikelen (aanwijzing 63). Het betreft hier enkel

²⁴ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 29.

²⁵ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 29.

²⁶ Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.*2005, 87, aanwijzing 49.

²⁷ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 30.

²⁸ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 30 en Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.*2005, 87, aanwijzing 47.

²⁹ Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.*2005, 87, aanwijzing 10.

³⁰ Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.*2005, 87, aanwijzing 10.

aanwijzingen die aangeven hoe een wetsartikel het best geformuleerd kan worden, zodat de wetgeving zo duidelijk en eenvoudig mogelijk is.

2.3.4 Subsidiariteit en evenredigheid

Een fundamentele eis bij alle overheidsoptreden is dat de overheid niet nodeloos vergaand ingrijpt in de samenleving.³¹ Deze eis vloeit zowel voort uit het beginsel van subsidiariteit als het evenredigheidsbeginsel (ook wel proportionaliteitsbeginsel genoemd). Deze beginselen zijn van toepassing op het ingrijpen van de overheid en bij de wetgeving.³²

Subsidiariteit houdt in dat waar mogelijk de verantwoordelijkheden bij decentrale overheden en maatschappelijke organisaties moeten worden gelaten of gelegd. De centrale overheid dient zich te beperken tot het scheppen van noodzakelijke randvoorwaarden, het stellen van minimumeisen. Dit veronderstelt een overheid die waar mogelijk is, in plaats van eenzijdig en direct in te grijpen, meer indirect en interactief met de samenleving haar beleid realiseert.³³

Het proportionaliteitsbeginsel stelt nog meer eisen aan de overheid. Onder andere de verplichting steeds zorg te dragen voor een redelijke verhouding tussen de baten en lasten die uit de regeling kunnen voortvloeien (aanwijzing 9).³⁴

De wetgever moet op grond van aanwijzing 7 ervoor zorgen dat, voor hij een regeling gaat opleggen, kennis moet vergaren van de relevante feiten en omstandigheden die mee kunnen spelen en nauwkeurig concrete doelstellingen moet formuleren en onderzoeken of deze doelstellingen kunnen worden bereikt door zelfregulering van de overheid of dat er overheidsinterventie nodig is om de doelstelling te bereiken. De mogelijkheden die de overheid heeft, moeten ook worden afgewogen. Er moet rekening gehouden worden met de neveneffecten en de lasten die kunnen ontstaan door een regeling. De nadelige gevolgen van een regeling mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met de regeling te dienen doelen (aanwijzing 15).

2.3.5 Doeltreffendheid en doelmatigheid

De wet moet, op zijn minst in belangrijke mate, tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen leiden. Dit noemt men het vereiste van doeltreffendheid (effectiviteit).³⁵ Daarnaast dient de wet niet tot nodeloze inefficiëntie in de samenleving of bij de overheid te leiden.³⁶ Er mag niet een te ongunstige verhouding tussen de baten en lasten ontstaan die uit de werking van de

³¹ *Kamerstukken II, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 26.*

³² *Kamerstukken II, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 26.*

³³ *Kamerstukken II, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 26.*

³⁴ *Kamerstukken II, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 27.*

³⁵ *Kamerstukken II, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 25.*

³⁶ *Kamerstukken II, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 25.*

wet zouden - kunnen - voortvloeien. Naast het vereiste van doeltreffendheid dient de wetgeving ook te voldoen aan het vereiste van doelmatigheid (efficiëntie).³⁷

Om wetgeving zo doeltreffend en doelmatig te houden dienen de aan de wetgeving ten grondslag liggende doelstellingen zo helder en volledig mogelijk geformuleerd te worden (aanwijzing 7).³⁸ Deze doelformulering dient dan ook zo concreet mogelijk te gebeuren, waarbij doel-middel-relaties zo goed mogelijk in kaart gebracht dienen te worden. Er zal een zorgvuldige analyse van het maatschappelijk probleem, de maatschappelijke sector en de daarbij in het geding zijnde belangen moeten plaatsvinden.³⁹ Doelmatigheid en doeltreffendheid van de wet kunnen ook worden bevorderd door een goede voorlichting en begeleiding bij de invoering van de wet (aanwijzing 7 en 9).

2.3.6 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Voor wetten die beogen een gedragsverandering bij burgers, bedrijven, instellingen en de overheid zelf te bewerkstelligen zijn uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de wetgeving essentieel.⁴⁰ Wetten die niet voldoende uitvoerbaar en handhaafbaar zijn, kunnen niet op de juiste manier gebruikt worden.

Handhaafbaarheid betreft de mogelijkheid tot naleving van de wettelijke regels af te dwingen, zowel met juridische gevolgen voor niet-naleving als met het treffen van feitelijke maatregelen.⁴¹ De samenwerkende uitvoerende organisaties moeten deskundig zijn en moeten met elkaar samen kunnen werken. Vooral in de beginfase van de beleidsontwikkeling moet alle aandacht worden gegeven aan de uitvoerbaarheid en de handhaafbaarheid van de regeling. Er moet niet worden besloten tot het treffen van een regeling voordat er is nagegaan of er in voldoende mate handhaving mogelijk is (aanwijzing 11). Er wordt dan nagegaan op welke wijze de handhaving kan plaatsvinden. Ook in de verdere fasen van uitwerking speelt handhaving nog een belangrijke rol. Een regeling dient zo te worden opgesteld dat zij tot zo min mogelijk conflicten zal leiden (aanwijzing 12). In de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 worden tevens aanwijzingen gegeven over hoe sancties in de wet geformuleerd dienen te worden.

2.4. Rechtsbeginselen

In Nederland is het recht om belasting te mogen heffen door de overheid vastgelegd in artikel 104 van de Grondwet en nader uitgelegd in diverse belastingwetten in formele zin. Aan dit recht ligt een principiële belangenoverweging ten grondslag, omdat de overheid door belasting te heffen inbreuk

³⁷ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 25.

³⁸ Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.*2005, 87, aanwijzing 7.

³⁹ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 25.

⁴⁰ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 27.

⁴¹ *Kamerstukken II*, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2, pag. 27.

maakt op het grondrecht van de burger op het ongestoord genot van zijn eigendom.⁴² Om de burger te beschermen tegen de machtige overheid zijn naast geschreven wetten in de loop der tijd ook ongeschreven regels een belangrijke rol gaan spelen bij de belastingheffing. We kennen in Nederland enerzijds beginselen om een nadere uitleg te geven aan de gecompliceerde wetgeving en anderzijds om de burger te beschermen tegen de macht van de overheid. Rechtsbeginselen zijn een sluis tussen recht en normen en waarden in de samenleving. Ze hebben een dualistisch karakter. Ze kunnen besloten liggen in het belastingrecht, maar kunnen ook een rol spelen bij de beoordeling van het recht.⁴³ De beginselen gelden voor wetgever, bestuur en rechter.

De algemene rechtsbeginselen die kunnen worden onderscheiden zijn het rechtszekerheidsbeginsel, het rechtsgelijkheidsbeginsel en het rechtvaardigheidsbeginsel. Naast de algemene rechtsbeginselen zijn er ook een aantal specifieke fiscale rechtsbeginselen. Deze beginselen bestaan naast de algemene rechtsbeginselen.⁴⁴

De Langen (1950) spreekt in zijn redevoering over de grondbeginselen van het belastingstelsel over een zevental fiscale beginselen. Het gelijkheidsbeginsel, het draagkrachtbeginsel, het beginsel van bevoorrechte verkrijging, het profijtbeginsel, het welvaartsbeginsel, het beginsel van het minste leed en het beginsel van de geoorloofde uitvoering.⁴⁵ De Langen ontleende deze beginselen aan een analytisch-empirisch onderzoek naar de geldende fiscale wetten en bepalingen.⁴⁶

Volgens Happé (1996) zijn er drie rechtsbeginselen van fiscale rechtsbescherming. Het legaliteitsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.⁴⁷

2.4.1 Concretisering Rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel⁴⁸ – afgezien van artikel 1 EVRM - zijn ongeschreven beginselen die bij de belastingheffing een algemene toepassing hebben.⁴⁹

Het rechtszekerheidsbeginsel wordt beschouwd als één van de fundamentele rechtsbeginselen van de rechtsstaat. De rechtsstaat beschermt de burger tegen de willekeur van de overheid. De overheid mag

⁴² M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht (Formeel Belastingrecht)* Deventer: Kluwer 2011, Hoofdstuk 4.1.0.A.

⁴³ C. Bruijsten, *De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving*, WFR 2002/715, par. 2.2.

⁴⁴ C. Bruijsten, *De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving*, WFR 2002/715, par.2.2.

⁴⁵ W.J. Langen, *Grondbeginselen van ons belastingstelsel*, Alphen aan de Rijn: N. Samsom 1950.

⁴⁶ R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlandse Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010.

⁴⁷ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996.

⁴⁸ Artikel 1 Grondwet.

⁴⁹ M.C.M. de Kroon e.a., *Cursus Belastingrecht (Formeel Belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2011, Hoofdstuk 4.1.0.B.

de rechtspositie van de burger niet op onverwachte, onberekenbare wijze aantasten. Dat is in strijd met de rechtszekerheid. Het overheidsoptreden dient voorspelbaar te zijn.⁵⁰

De regels en ook de gevolgen van regels waaraan de overheid en burgers gebonden zijn, dienen kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig te zijn. In artikel 88 en 89 Grondwet is bepaald dat wetten en algemene maatregelen van bestuur niet in werking treden voordat zij bekend gemaakt zijn in het Staatsblad dan wel in de Staatscourant. Dit beginsel noemt men het formele rechtszekerheidsbeginsel.⁵¹

De eis van rechtszekerheid staat er voorts in beginsel aan in de weg dat aan een regel ten nadele van de burger terugwerkende kracht wordt verleend. Dit noemt men het materiële rechtszekerheidsbeginsel.⁵² Daarnaast is er een eerbiedigende werking voor bestaande regelingen. Dit is het geval indien het rechtsregime voorafgaande aan de nieuwe regeling heeft geleid tot verwachtingen betreffende het voortduren van bepaalde situaties, aan welke verwachtingen de nieuwe regeling afbreuk zal doen. Indien dat het geval is, is er een eerbiedigende werking van de bestaande regeling.⁵³

De laatste eis die gesteld wordt, is dat de burger erop mag vertrouwen dat de overheid in overeenstemming handelt met de door haar gestelde regels, de door haar gedane toezeggingen en de door haar gewekte verwachtingen. Dit beginsel wordt meestal het vertrouwensbeginsel genoemd.⁵⁴

Het recht moet voor ons kenbaar zijn en berekenbaar, niet alleen in gevallen waar conflicten zijn, maar het moet ons een richtlijn geven bij ons dagelijks handelen, dat ons telkens weer met recht in aanraking brengt. Hoe duidelijker het recht is, hoe minder storingen zich bij het functioneren van het maatschappelijk leven zullen voordoen.⁵⁵

In artikel 1 EVRM is het recht op ongestoord genot van de eigendom opgenomen. Deze bepaling luidt als volgt:

“Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht.

⁵⁰ P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Den-Haag: SDU Uitgevers 2006, par. 3.1.1.

⁵¹ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

⁵² P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

⁵³ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

⁵⁴ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

⁵⁵ H.J. Hellema, *De rechtszekerheid in het fiscale recht*, voordracht gehouden op de Belastingconsulentendag 1960, Amsterdam: Uitgeverij FED 1960.

De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of de betaling van belastingen of andere heffingen te verzekeren.”

Het rechtszekerheidsbeginsel komt in deze bepaling terug, omdat op het recht op het ongestoorde genot van de eigendom alleen inbreuk gemaakt kan worden op grond van een in de wet voorziene regeling, die bekend is gemaakt in een voor publiek toegankelijke vorm en waarbij de inhoud duidelijk is en de gevolgen voorzienbaar zijn. Indien het noodzakelijk is in het algemeen belang of te verzekeren dat belastingen betaald worden, mag er inbreuk gemaakt worden op het ongestoorde genot van eigendom.⁵⁶

Het toekennen van terugwerkende kracht aan een regeling is als zodanig niet verboden, maar het mag niet in strijd zijn met de gerechtvaardigde verwachting die de persoon had. Daarnaast mag ook geen onredelijke verhouding bestaan tussen het middel en het beoogde doel.⁵⁷

Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zijn algemene en, behoudens artikel 1 EVRM, ongeschreven rechtsbeginselen. Deze algemene beginselen komen in verschillende vormen voor. Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen een beginsel als beginsel van behoorlijk bestuur en een beginsel als beginsel van behoorlijke regelgeving.

Bij algemene beginselen van behoorlijk bestuur gaat het inhoudelijk om een verzameling van behoorlijkheidsnormen die het bestuursorgaan in acht moet nemen in het verkeer met de burgers, meer in het bijzonder bij het nemen van besluiten ten aanzien van die burgers.⁵⁸

Algemene beginselen van behoorlijke wetgeving zijn ongeschreven behoorlijkheidsnormen waaraan de wetgeving dient te voldoen. Echter wetten in formele zin kunnen niet worden getoetst aan algemene ongeschreven rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel, maar wel aan een ieder verbindende bepalingen in internationale verdragen. Deze wetten kunnen dus wel getoetst worden aan bijvoorbeeld artikel 1 EVRM.⁵⁹ Wetten in materiële zin kunnen wel getoetst worden aan algemene, ongeschreven rechtsbeginselen.

Bij het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke regelgeving gaat het om de vraag of de wetgever bij het tot stand brengen van wetten in formele en materiële zin de rechtszekerheid voldoende in acht heeft genomen. Bij het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke

⁵⁶ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

⁵⁷ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

⁵⁸ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

⁵⁹ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

wetgeving staat het objectieve recht, het recht dat op een bepaalde plaats en bepaalde tijd bestaat, centraal.⁶⁰

Bij het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur gaat het om de aantasting van verkregen rechten of een bestaande situatie ten nadele van de belanghebbende, daarom brengt het rechtszekerheidsbeginsel mee dat het objectieve recht kenbaar en duidelijk moet zijn en ook als zo nageleefd dient te worden. Bij het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur dient er te worden getoetst of de overheid handelt in overeenstemming met haar gestelde beleid en regels, haar toezeggingen en de door haar gewekte verwachtingen door bijvoorbeeld feitelijke gedragingen.⁶¹

⁶⁰ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

⁶¹ P.G.M. Jansen 2006, par. 3.1.1.

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is het kader geschetst waaraan de oude en nieuwe wetgeving met betrekking tot ANBI's getoetst wordt. In het nu volgende hoofdstuk wordt de belastingplicht van stichtingen en verenigingen en in het bijzonder ANBI's toegelicht. Daarnaast wordt er kort toegelicht wat de ANBI-status inhoudt en of deze status veranderd is na invoering van de Geefwet 2012.

3.2. Belastingplicht in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Vennootschapsbelasting wordt geheven op grond van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze belasting kan worden aangeduid als een jaarlijkse, bij wijze van aanslag geheven, directe belasting van winsten van lichamen.⁶² De huidige vennootschapsbelasting steunt op het neutraliteitsprincipe, dit houdt in dat economische activiteiten dienen te worden belast, ongeacht de rechtsvorm waarin zij worden uitgeoefend.⁶³

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 noemt in de artikelen 2 en 3 de lichamen die subjectief belastingplichtig zijn voor deze belasting (wie is belastingplichtig?). De wet kent zowel binnenlandse als buitenlandse belastingplichtigen. De binnenlandse belastingplichtigen hebben in beginsel een belastingplicht ten aanzien van hun wereldinkomen.⁶⁴ De buitenlandse belastingplichtigen zijn slechts belastingplichtig ten aanzien van hun binnenlandse inkomen.⁶⁵ De belastingplicht wordt in Nederland in beginsel bepaald op grond van het vestigingsplaatsbeginsel. De vestigingsplaats van een lichaam wordt bepaald aan de hand van artikel 4 lid 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het gaat volgens dit artikel om de feitelijke vestigingsplaats. In de jurisprudentie⁶⁶ is namelijk beslist dat een (naar vreemd recht opgericht) lichaam fiscaalrechtelijk is gevestigd op de plaats waar zich de werkelijke leiding bevindt, dus de plaats waar de feitelijke hoofdleiding van het lichaam zich bevindt. Een uitzondering hierop is te vinden in artikel 2 lid 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Heeft oprichting van een lichaam plaatsgevonden naar Nederlands recht, dan wordt – behoudens specifieke uitzonderingen – het lichaam geacht in Nederland te zijn gevestigd voor de toepassing van de Nederlandse Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het is echter mogelijk dat een lichaam geconfronteerd wordt met een dubbele woonplaats. Wanneer er tussen beide staten een verdrag is

⁶² N.H. de Vries, R.J. de Vries, *Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2008-2009, Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2008, pag. 1.

⁶³ L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Kluwer 2011, pag. 381.

⁶⁴ Artikel 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁶⁵ Artikel 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁶⁶ HR 11 maart 1926, B.3788.

gesloten, zal veelal de ‘tie-breaker rule’, die opgenomen is in het woonplaatsartikel van een verdrag dat tussen beide landen is afgesloten, uitkomst bieden. Wanneer er sprake is van een dubbele woonplaats zal dit artikel de heffingsbevoegd aan een van beide landen toe wijzen.⁶⁷

De binnenlands belastingplichtigen worden verdeeld in twee categorieën: de onbeperkt belastingplichtigen, zij drijven de onderneming met hun gehele vermogen,⁶⁸ en de beperkt belastingplichtigen, deze zijn slechts belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven.⁶⁹ Als onbeperkt belastingplichtigen worden in artikel 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de volgende lichamen aangemerkt, de naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen, waarvan het kapitaal geheel of ten dele verdeeld is in aandelen (kapitaalvennootschappen), coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen en woningbouwlichamen. De beperkt belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting zijn: privaatrechtelijke rechtspersonen, die niet vernoemd zijn bij de onbeperkt belastingplichtigen, verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen of lichamen gecontroleerd door publiekrechtelijke rechtspersonen.

3.2.1 Belastingplicht van stichtingen en verenigingen

Verenigingen en stichtingen vallen onder de categorie “hiervoor niet genoemde verenigingen en stichtingen evenals andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen indien en voor zover zij een onderneming drijven” van artikel 2 eerste lid onderdeel e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Indien en voor zover stichtingen en verenigingen een onderneming drijven, zijn zij belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Het drijven van een onderneming kan parallel met het objectief ondernemersbegrip van artikel 6 Wet inkomstenbelasting 1964 en artikel 3.2 Wet inkomstenbelasting 2001 uitgelegd worden. Op grond van de vaste jurisprudentie gaat het om een organisatie van arbeid en kapitaal die erop gericht is via deelname aan het economisch verkeer winst te maken en die winst ook redelijkerwijs te verwachten is.⁷⁰

De organisatie van arbeid en kapitaal kan snel worden aangenomen in de jurisprudentie. Wanneer er enkel sprake is van het ontbreken van eigen werknemers kan niet worden gezegd dat er geen sprake is van een organisatie van arbeid en kapitaal. Werkzaamheden mogen ook worden uitbesteed en kunnen aan het bestuur toegerekend worden, dus er kan in deze situaties ook sprake zijn van een organisatie van arbeid en kapitaal.⁷¹ Als het bestuur werkzaamheden verricht, kan dat aanleiding vormen om

⁶⁷ S.A. Stevens, *Belastingplicht in de Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2009, pag. 29.

⁶⁸ Artikel 2 vijfde lid Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁶⁹ Artikel 2 lid 1 sub e Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁷⁰ S.A. Stevens, ‘De regels voor ANBI’s in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012’, *WPNR* 2012/6917, par. 2.2.

⁷¹ Hof 's-Gravenhage 26 augustus 1986, nr. 1394/85, *BNB* 1988/12, *V-N* 1987, p. 548, punt 26.

arbeid aanwezig te achten. De organisatie van arbeid en kapitaal moet ook enige duurzaamheid hebben.⁷² Bij een kleine organisatie met een bescheiden vermogen die volledig afhankelijk is van vrijwilligers is er geen sprake van een organisatie van arbeid en kapitaal.⁷³

Naast een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal dient er sprake te zijn van een deelname aan het economisch verkeer. Een stichting drijft slechts een onderneming indien deze activiteiten verricht worden buiten de besloten kring van de eigen rechtspersoon. Er dient gekeken te worden in hoeverre derden zich kunnen aansluiten en/of toegang hebben tot de diensten van een vereniging of stichting.⁷⁴ Ook dienen de activiteiten een economisch karakter te hebben, ze dienen dus te worden voortgebracht en tegen een vergoeding aan derden te worden aangeboden.⁷⁵ Indien een stichting slechts een doorgeefluik is van (onderzoeks)gelden is ze niet belastingplichtig.⁷⁶ Passief vermogensbeheer kan niet gelijkgesteld worden met het drijven van een onderneming.⁷⁷

Het oogmerk om winst te behalen staat vaak ter discussie bij de belastingplicht van stichtingen en verenigingen. Het winststreven dient per kalenderjaar getoetst te worden en niet over de gehele levensduur van een vereniging of stichting. Voor de beoordeling van een winststreven dient gekeken te worden naar de statutaire doelomschrijving, maar de feitelijke gedragingen zijn doorslaggevend.⁷⁸ Indien er sprake is van exploitatieoverschotten die worden gerealiseerd om weerstandsvermogen op te bouwen of investeringen te financieren, kan er sprake zijn van een winststreven.⁷⁹

Onder het drijven van een onderneming wordt mede verstaan een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid op grond van artikel 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Hiervan is sprake indien in concurrentie wordt getreden met ondernemingen waarvan de winsten onderworpen zijn aan de belastingheffing.⁸⁰ Bij het “in concurrentie treden” moet er sprake zijn van activiteiten die ten koste gaan van de omzet van andere ondernemingen.⁸¹ De Hoge Raad heeft geoordeeld dat ook potentieel in concurrentie treden tot gevolg heeft dat er een belastingplicht ontstaat. In deze casus trad een stichting in concurrentie, omdat de producten die ze verkocht en bewerkte ook door commerciële marktpartijen bewerkt en verkocht hadden kunnen worden.⁸² Een structureel verlieslijdend lichaam treedt op grond

⁷² S.A. Stevens, ‘De regels voor ANBI’s in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012’, *WPNR* 2012/6917, par. 2.2.

⁷³ Hof Amsterdam, 15 november 1985, nr. 2521/84, *V-N* 1986.

⁷⁴ Hof ‘s-Gravenhage, 7 december 2001, nr. 98/04031, *V-N* 2001/7.23.

⁷⁵ Hof ‘s-Gravenhage 21 april 1999, nr. 96/0377, *V-N* 1999/50.7.

⁷⁶ Hof Arnhem 24 april 2001, nr. 98/3621, *V-N* 39.15, p. 4139 en HR 26 januari 2000, nr. 35 043, *BNB* 2000/212.

⁷⁷ HR 1 december 1999, nr. 33 945, *BNB* 2000/24.

⁷⁸ S.A. Stevens, ‘De regels voor ANBI’s in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012’, *WPNR* 2012/6917, par. 2.4.

⁷⁹ HR 15 november 1989, nr. 25 940, *BNB* 1990/48.

⁸⁰ L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Kluwer 2011, pag. 383 en artikel 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁸¹ HR 13 september 2000, nr. 35 368, *V-N* 2000/43.14.

⁸² HR 24 oktober 1962, nr. 14 853, *BNB* 1962/327.

van de jurisprudentie niet in concurrentie.⁸³ Hoe het concurrentie criterium specifiek toegepast dient te worden, dient nog beslist te worden door de Hoge Raad.

Als de vereniging dan wel stichting naast haar onderneming ook nog andere activiteiten ontplooit, strekt de belastingplicht zich slechts uit tot de ondernemingsuitoefening op grond van artikel 2 eerste lid onderdeel e Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Dit kan men opmaken uit de woorden “indien” en “voor zover”.⁸⁴

Bij een strikte toepassing van de wettelijke regels en normen die ontwikkeld zijn in de jurisprudentie zal een stichting of vereniging met ondernemende activiteiten vrij snel met een belastingplicht in de vennootschapsbelasting in aanmerking komen.⁸⁵

3.2.2 Subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn ook subjectieve vrijstellingen van belastingplicht opgenomen. Subjectieve vrijstellingen houden in dat belastingplichtigen onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld zijn van belasting. Indien een stichting of vereniging in beginsel geheel of gedeeltelijk belastingplichtig is, moet vervolgens worden bepaald of deze vrijgesteld kan worden op grond van artikel 5 of 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In artikel 5 worden de vrijgestelde lichamen opgesomd en in artikel 6 worden uitbreidingen van de mogelijkheid tot subjectieve vrijstelling genoemd. Indien lichamen aan de daar genoemde vereisten voldoen, zijn ze vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting. Indien lichamen niet staan genoemd in artikel 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, maar wel aan de strekking van dit artikel voldoen, kunnen ze op grond van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een subjectieve vrijstelling van de belastingplicht krijgen. Tot 1 januari 2012 was de strekking van deze subjectieve vrijstelling dat de lichamen die een beroep konden doen op deze subjectieve vrijstelling in meer of mindere mate algemeen maatschappelijke belangen moesten nastreven.⁸⁶ Het betrof met andere woorden vennootschapsbelastingplichtige stichtingen en verenigingen waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond stond.⁸⁷ De belastingvrijstelling van een “algemeen belanglichaam” gold indien er aan vier voorwaarden uit artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 werd voldaan, namelijk:

⁸³ HR 7 september 1988, nr. 24 965, *BNB* 1988/296.

⁸⁴ N.H. de Vries, R.J. de Vries, *Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2008-2009, Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2008, pag. 37.

⁸⁵ S.A. Stevens, ‘De regels voor ANBI’s in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012’, *WPNR* 2012/6917, par. 2.6.

⁸⁶ N.H. de Vries, R.J. de Vries, *Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2008-2009, Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2008, pag. 55.

⁸⁷ J.L. van de Streek, ‘Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen’, *Tijdschrift voor ondernemingsbestuur* 2010-1, pag. 34.

- de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang staat op de voorgrond;
- het streven naar winst ontbreekt, dan wel is van bijkomstige betekenis. De winst per jaar bedraagt niet meer dan €7500,- dan wel in het jaar en daaraan voorafgaande vier jaar samen niet meer dan €37.500,-;
- de eventuele winst kan uitsluitend worden aangewend ten bate van een onder artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vallend lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

Indien een lichaam dus voldeed aan bovenstaande vereisten, dan was ze vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting.

Per 1 januari 2012 is de vrijstelling van vennootschapsbelasting van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aangepast. Met de invoering van de Geefwet 2012 is de subjectieve vrijstelling verruimd. Ten eerste was vóór 1 januari 2012 een de vereisten voor de vrijstelling van vennootschapsbelasting van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een winstdrempel van €7500,-. Bij de wetswijziging van 1 januari 2012 is deze winstdrempel verhoogd naar €15.000,- per jaar, dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren niet meer dan €75.000,-. Daarnaast is de regeling verruimd ten opzichte van de regeling vóór 1 januari 2012, omdat het algemeen maatschappelijk belang of sociaal belang hoeft niet meer op de voorgrond te staan en de winst niet meer bijkomstig hoeft te zijn.

Artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kan dus van belang zijn voor ANBI's. De regeling met betrekking tot ANBI's wordt in de volgende paragrafen besproken.

3.3 Het ontstaan van het ANBI-begrip in de fiscale wetgeving

Het begrip “algemeen belang” is al sinds 1917 te vinden in de Nederlandse wet.⁸⁸ Het begrip werd echter nooit gedefinieerd in de wetgeving.⁸⁹ In 1952 werd een giftenaftrek in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting geïntroduceerd. De instellingen die algemeen nut beoogden, werden omschreven als “kerkelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen”. Deze begrippen werden niet toegelicht in de parlementaire geschiedenis, ondanks dat er wel vraag naar was. Aan deze beschrijving werden nog enkele veranderingen toegebracht. Tot 1 januari 2010 werd er in de Wet inkomstenbelasting 2001 gesproken van: “kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen”. Het begrip “algemeen belang” is dus een open norm die niet ingevuld is door de wetgever.

⁸⁸ Wet van 20 januari 1917, *Stb.* 189, het betrof een vrijstelling van schenkingsrecht voor rechtspersonen die hoofdzakelijk een algemeen belang beogen.

⁸⁹ S.J.C. Hemels, 'Gedefinieerde belangen: algemeen nut na de Geefwet', *WPNR* 2012/6917, par. 2.

Naast de Wet inkomstenbelasting 2001 kent ook de Successiewet al enige tijd het begrip “algemeen belang”. In de Successiewet is sinds 1985 sprake van een omschrijving in artikel 24.4 Successiewet, welke gelijk is aan de omschrijving in de inkomstenbelasting. Vóór 1985 werd er gesproken van “een rechtspersoon welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen maatschappelijk belang beoogt”.⁹⁰ Daarvoor, in de wet van vóór 1956, sprak men van “hoofdzakelijk”.⁹¹ Er heeft dus een aanscherping plaatsgevonden voor het begrip “algemeen belang”.

Tot 1 januari 2010 bevatte artikel 6.33 sub b Wet inkomstenbelasting 2001 dus een (limitatieve) opsomming van ANBI's en moest er minimaal 50% algemeen belang aanwezig zijn.⁹² Als gevolg van de wet Herziening Successiewet 1956⁹³ is de opsomming per 1 januari 2010 komen te vervallen en dient er alleen nog sprake te zijn van een instelling die uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend (dat houdt in 90% of meer) het algemeen nut beoogt. Deze definitie werkte ook door naar de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het verdwijnen van de limitatieve opsomming wil niet zeggen dat kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke instellingen geen ANBI's meer kunnen zijn. De begrippen die eerder in de limitatieve opsomming stonden, zijn voorbeelden van doelen van “algemeen belang”. Dat betekent dat indien een instelling een charitatieve, culturele, wetenschappelijke, kerkelijke of levensbeschouwelijke instelling is, deze nog steeds als ANBI gekwalificeerd kunnen worden.⁹⁴ De wetgever heeft geen inhoudelijke wijziging beoogd met het weghalen van de limitatieve opsomming per 1 januari 2010 in het wetsartikel. Vanaf 1 januari 2010 werden ANBI's in artikel 6.33 sub b Wet inkomstenbelasting 2001 geformuleerd als instellingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen belang beogen. Per 1 januari 2012 is de definitie van een ANBI verplaatst naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen. In artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen is opgenomen welke lichamen geen beroep kunnen doen op de ANBI-status en is ook een lijst van doelen van “algemeen belang” opgenomen.

3.4 De ANBI-status

De definitie van een ANBI is voor de inkomstenbelasting, de schenk- en erfbelasting en de vennootschapsbelasting identiek. De definitie van een ANBI was tot 1 januari 2012 te vinden in artikel 6.33 sub b Wet inkomstenbelasting 2001. “Een ANBI is een lichaam dat uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend (tot 1 januari 2010 50%) een algemeen maatschappelijk belang nastreeft. Onder dat algemeen belang kan worden verstaan een kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel of wetenschappelijk belang. Dat een lichaam een algemeen maatschappelijk belang nastreeft, moet

⁹⁰ Artikel 24.4 SW voor 1985.

⁹¹ Artikel 24.4 SW voor 1956.

⁹² HR 13 juli 1994, nr. 29.936, *BNB* 1994/280 en HR 7 november 2003, nr. 38.049, *BNB* 2004/30.

⁹³ Wet Herziening Successiewet 1956, Stb. 2009, 564.

⁹⁴ W.P.J. Schramade e.a., *Vakstudie 05 (Inc. Belastingregeling voor het koninkrijk) Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Vennootschapsbelasting*, artikelsgewijs commentaar op artikel 9 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, aantekening 110 lid 1 (i), bijgewerkt tot 03-1-2013.

blijken uit het statutaire doel van het lichaam en uit de feitelijke werkzaamheden van het lichaam. ANBI's zijn organisaties die niet tot doel hebben om winst te maken en deze uit te keren aan de achterliggende rechthebbenden.

Vanaf 1 januari 2008 konden stichtingen en verenigingen bij de Belastingdienst in 's-Hertogenbosch verzoeken om een beschikking waarin zij door de Belastingdienst benoemd konden worden tot een ANBI.⁹⁵ De inspecteur diende het verzoek tot de ANBI-status goed te keuren. Deze regeling was opgenomen in artikel 6.33 lid 1 onderdeel b jo. lid 2 Wet inkomstenbelasting 2001. In het Uitvoeringsbesluit Wet inkomstenbelasting 2001 werden voorwaarden gesteld waaraan een belastingplichtige moest voldoen om de status te verkrijgen en te behouden.⁹⁶ Kreeg de instelling een positieve beschikking dan werd zij opgenomen in het ANBI-register van de Belastingdienst.

In 1983 bepaalde de Hoge Raad dat ANBI's die om hun doel te realiseren geweld teweegbrengen of ondersteunen niet het algemeen nut beogen.⁹⁷ In 2009 moest de Staatssecretaris diverse Kamervragen beantwoorden over de ANBI-status van vermeend gewelddadige instellingen. Naar aanleiding van deze Kamervragen is in 2010 een integriteitstoets opgenomen in artikel 6.33 lid 4 Wet inkomstenbelasting 2001. Een instelling werd door de inspecteur niet als ANBI aangemerkt, indien de instelling, de bestuurder, of de feitelijke beleidsbepaler onherroepelijk is veroordeeld wegens het aanzetten tot haat, geweld of het gebruik van geweld en er nog geen vier kalenderjaren zijn verstreken sinds de veroordeling.⁹⁸

In artikel 6.33 lid 3 Wet inkomstenbelasting 2001 was bepaald dat de ANBI-status kon worden ingetrokken zodra de instelling niet meer aan het vereiste van 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend 'het algemeen belang beogen' voldeed. Een tweede reden waarvoor intrekking van de ANBI-status kon plaatsvinden, was het verplaatsen van de instelling naar een ander land dan genoemd in het eerste lid onderdeel b, eerste gedeelte van artikel 6.33 Wet inkomstenbelasting 2001.

De definitie van een ANBI is na de invoering van de Geefwet 2012, die ingevoerd werd per 1 januari 2012, opgenomen in artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze definitie van een ANBI geldt voor alle belastingwetten waarin de ANBI opgenomen is, behalve voor de Wet omzetbelasting 1968. Deze wet heeft een eigen definitie van ANBI opgenomen die past in het Europeesrechtelijk kader.

Voor de ANBI-status betekent de nieuwe definitie dat er voortaan gekeken moet worden naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De bepalingen die eerder genoemd werden in de

⁹⁵ J.P. van Eck, 'Het algemeen nut in de vennootschapsbelasting', *NTFR* 2010/2486, par. 1.1.

⁹⁶ Artikel 41a t/m 41d Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

⁹⁷ S.J.C. Hemels, 'In het algemene en sociale belang ANBI en SBBI in de nieuwe schenk- en erfbelasting', *TFO* 2010/48, par. 2.5.

⁹⁸ S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht VPB 2009/2010*, Deventer: Kluwer 2009, par. 2.20.0.C.a.

Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001, zijn verplaatst naar de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994. In de definitie zijn een aantal rechtsvormen uitgesloten van de mogelijkheid om als ANBI aangemerkt te kunnen worden.⁹⁹ De rechtsvormen die uitgesloten zijn voor de ANBI-status zijn de vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een andere instelling waarin deelbewijzen van deelgerechtigheid kunnen worden genomen. Dit betekent voor de ANBI-status dat alleen nog maar stichtingen en verenigingen deze status kunnen verwerven en dus een beroep kunnen doen op de faciliteiten in de vennootschapsbelasting die gelden voor ANBI's.

Met de definiëring van het ANBI-begrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en het opnemen van een lijst van doelen die het algemeen nut beogen is geen beleidswijziging beoogd ten opzichte van de situatie vóór 1 januari 2012. ANBI's die vóór 1 januari 2012 door de Belastingdienst erkend zijn en op de ANBI-lijst staan, die gepubliceerd is op de website van de Belastingdienst, voldoen aan de vereisten die dus nog steeds gelden per 1 januari 2012. Een nieuwe toetsing als gevolg van het opnemen in de wet van een opsomming van als algemeen nut erkende doelen is daarom niet nodig. ANBI's die de ANBI-status vóór 1 januari 2012 hebben verkregen van de Belastingdienst behouden deze status dus ook.

Er zijn met ingang van 1 januari 2012 ook meer commerciële activiteiten voor ANBI's toegestaan. Tot 1 januari 2012 kon een teveel aan commerciële activiteiten ertoe leiden dat de ANBI-status werd ingetrokken, omdat er dan sprake kon zijn van een winstoogmerk. De instellingen mochten slechts in zeer beperkte mate commerciële activiteiten ontplooiën. Per 1 januari 2012 mogen er commerciële activiteiten plaatsvinden bij een ANBI. Wat de wetgever verstaat onder commerciële activiteiten wordt gedefinieerd in artikel 1a lid 6 Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994:

‘alle activiteiten die met de ter beschikking staande middelen van de instelling worden ontplooid met het oogmerk hiermee ter financiering van de algemeen nuttige doelstelling van de instelling een positief resultaat te behalen’.

In artikel 1a lid 2 Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 geeft de wetgever aan dat de opbrengsten van deze commerciële activiteiten wel ten goede moeten komen aan de algemeen nuttige doelstelling van de instelling. De staatssecretaris noemt in de memorie van toelichting van de Geefwet 2012 als voorbeeld een theater dat als ANBI is aangemerkt met horeca-activiteiten. Deze horeca-activiteiten brengen de ANBI-status niet in gevaar, zolang de opbrengsten van die horeca-activiteiten besteed worden aan de algemeen nuttige doelstelling van het theater.¹⁰⁰

⁹⁹ Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 21.

¹⁰⁰ Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3, pag. 5.

In het kader van het reguliere toezicht toetst de Belastingdienst of de instellingen terecht in de lijst zijn opgenomen. Naast de voorwaarde dat aan het 90% criterium voldaan moet worden, dient er uiteraard ook voldaan te worden aan de overige in ministeriële regeling gestelde voorwaarden.

Met in de invoering van de Geefwet 2012 heeft de wetgever ook de “culturele instelling” geïntroduceerd in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In artikel 5b lid 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen is de definitie van deze culturele instelling genomen; een instelling die aangemerkt is als ANBI kan ook nog aangemerkt worden als een culturele instelling indien ze zich voor uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend richt op cultuur. Cultuur wordt in de memorie van toelichting volgens het woordenboek uitgelegd als “het geheel van geestelijke en fysieke voortbrengselen en verworvenheden van een gemeenschap”.¹⁰¹ Culturele instellingen zijn daarmee instellingen die streven naar een hoogwaardig cultuuraanbod dat voor zoveel mogelijk mensen toegankelijk is.¹⁰² Voorbeelden van culturele instellingen kan men vinden in de memorie van toelichting van de Geefwet 2012. Het betreft instellingen actief in de beeldende kunst, bouwkunst, erfgoed, dans, film, letteren, muziek, muziektheater, theater, nieuwe media of vormgeving.¹⁰³ Ook verenigingen die het particuliere belang overstijgen en instellingen die de cultuursector versterken, mogen bestempeld worden als “culturele instellingen”. Voorbeelden hiervan zijn kenniscentra en (private) cultuurfonds zoals het Prins Bernhard Cultuurfonds. De definitie van cultuur geeft in de praktijk vaak een aanleiding tot discussie, voornamelijk als het gaat om instellingen waarbij het particuliere belang voorop staat. Dit zijn instellingen die primair het doel hebben om leden deel te laten nemen aan door hen georganiseerde activiteiten, zoals de (amateur)sportverenigingen, (amateur)toneelverenigingen en literaire leesclubs en dergelijke.¹⁰⁴ In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn er voor deze instellingen ook aparte faciliteiten opgenomen. Instellingen die als culturele instelling zijn aangemerkt worden op een door de Belastingdienst gepubliceerde ANBI-lijst van een herkenningsteken voorzien.

In het vijfde lid van artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen is opgenomen dat de inspecteur op het verzoek om als ANBI aangemerkt te worden bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist. Toegevoegd is dat de in deze bepaling opgenomen procedure ook van toepassing is op het verzoek tot aanmerking als culturele instelling.¹⁰⁵

In lid 6 van artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen is opgenomen wanneer de ANBI-status kan worden ingetrokken. De inspecteur kan bij voor bezwaar vatbare beschikking een ANBI niet meer als zodanig aanmerken in de volgende gevallen: de ANBI-status wordt ingetrokken als de betreffende instelling niet langer een uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend algemeen nut beogend karakter

¹⁰¹ *Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 24.*

¹⁰² *Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 24.*

¹⁰³ *Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 24.*

¹⁰⁴ *Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 24.*

¹⁰⁵ *Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 26.*

heeft. De ANBI-status geldt niet meer met ingang van het moment waarop niet meer aan deze voorwaarde is voldaan. De status kan ook worden ingetrokken wanneer de instelling niet meer voldoet aan de voorwaarden die in de ministeriële regeling zijn opgenomen of wanneer de instelling niet meer gevestigd is in één van de in het eerste lid bedoelde staten.¹⁰⁶

Wat betreft de ANBI-status zijn er niet veel veranderingen opgetreden met ingang van 1 januari 2012. De instellingen die de ANBI-status al hadden verworven voor 1 januari 2012 mogen deze behouden en voor de instellingen die na 1 januari 2012 een beroep willen doen op de ANBI-status zijn de voorwaarden nu opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994. Er zijn maar kleine veranderingen aangebracht ten opzichte van de wetgeving voor 1 januari 2012.

3.5 Belastingplicht van ANBI's in de vennootschapsbelasting

ANBI's spelen dus onder andere een rol in artikel 5 en 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 waarin de subjectieve vrijstellingen geregeld worden en enkele andere artikelen van desbetreffende wet.¹⁰⁷ De vrijstelling van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 sprak van "lichamen waarbij het algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat". ANBI's werden niet specifiek genoemd in artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, maar de staatssecretaris had bij Besluit van 9 april 1999¹⁰⁸ instellingen die het algemeen nut beogen, maar tevens een onderneming drijven of in concurrentie treden, vrijgesteld in de vennootschapsbelasting op dezelfde voet als de instellingen die vrijgesteld zijn in artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De voorwaarden die aan deze instellingen werden gesteld, waren:

- de inkomsten dienen uitsluitend te worden aangewend voor het algemeen-nut;
- de inkomsten in hoofdzaak worden verkregen door de inzet van vrijwilligers;
- de activiteiten geen ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen beteken;
- bij de feitelijke activiteiten of de aanwending van het vermogen de behartiging van het algemeen maatschappelijk, kerkelijk, levensbeschouwelijke, charitatief, wetenschappelijk of sociaal belang voorop staat.

Voor de belastingplicht van ANBI's in de vennootschapsbelasting betekende het dus tot 1 januari 2012 dat als een instelling de ANBI-status verwierf, vrijgesteld was van vennootschapsbelasting indien ze aan de bovenstaande voorwaarden voldeed. Daarnaast waren er nog andere faciliteiten in de vennootschapsbelasting te vinden waarvoor de ANBI-status van belang was. Deze faciliteiten zijn in

¹⁰⁶ *Kamerstukken II* 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 26.

¹⁰⁷ J.E.A.M. van Dijck, I. van Vijfeijken, *Instellingen van algemeen nut*, Deventer: Kluwer 2005, pag. 121.

¹⁰⁸ Besluit 9 april 1999, *V-N* 1999/20.11, (nader gewijzigd bij Besluit van 20 december 2002, *V-N* 2002/59.16).

al dan niet aangepaste vorm nog steeds in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te vinden. Het kan voor lichamen dus van groot belang zijn om een ANBI-status te verwerven.

Vanaf 1 januari 2012 is de vrijstelling van vennootschapsbelasting van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dus aangepast. Dit artikel is door de wetgever verruimd met de invoering van de Geefwet 2012. Om een beroep te doen op de vrijstelling van vennootschapsbelasting hoeft het algemeen maatschappelijk belang of sociaal belang niet meer op de voorgrond te staan en de winst hoeft niet meer bijkomstig te zijn. Voor de belastingplicht van ANBI's is de aanpassing van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dus van belang. Ook wanneer bij de stichting of vereniging het algemeen maatschappelijk belang of sociaal belang niet op de voorgrond staat, kan er een beroep worden gedaan op de vrijstelling als men aan de overige voorwaarden voldoet.

In dit hoofdstuk is weergegeven hoe de situatie vóór en na 1 januari 2012 was met betrekking tot de ANBI-status en de belastingplicht voor ANBI's in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en daarmee ook antwoord gegeven op de deelvraag die in dit hoofdstuk centraal stond: Hoe luiden de regels met betrekking tot de belastingplicht van stichtingen en verenigingen in de vennootschapsbelasting en hoe luiden deze voor de belastingplicht van ANBI's in de vennootschapsbelasting vóór en na 1 januari 2012? Het kan voor instellingen dus van groot belang zijn om aangemerkt te kunnen worden als ANBI in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, want het kan leiden tot een belastingvrijstelling op grond van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en tot andere gunstige fiscale voordelen door de faciliteiten die in het volgende hoofdstuk aan bod zullen komen.

Hoofdstuk 4 ANBI-regeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

4.1 Inleiding

Instellingen die de ANBI-status hebben verworven, hebben recht op een aantal faciliteiten in de inkomstenbelasting¹⁰⁹, schenk- en erfbelasting¹¹⁰ en vennootschapsbelasting.¹¹¹ Deze faciliteiten kunnen zorgen voor fiscale voordelen voor ANBI's.

Tot 1 januari 2012 kende de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 al een aantal faciliteiten voor ANBI's. Echter in het najaar van 2011 kwam het kabinet met nieuwe regels voor ANBI's. Deze nieuwe maatregelen werden op Prinsjesdag aangekondigd als onderdeel van het Belastingplan 2012. De zogenoemde Geefwet 2012 en de Overige fiscale maatregelen 2012 werden per 1 januari 2012 ingevoerd. Deze wetten betreffen een verzameling van een reeks maatregelen en afspraken die volgens het toenmalige Parlement het geven aan goede doelen, zoals ook ANBI's, nog meer zouden moeten stimuleren en faciliteren.

Om een rechtsvergelijking te kunnen maken van de oude wetgeving en nieuwe wetgeving is het van belang om de faciliteiten voor ANBI's vóór 1 januari 2012 en de veranderingen aan deze faciliteiten die per 1 januari 2012 in werking zijn getreden in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te bekijken. In dit hoofdstuk wordt allereerst beschreven wat de doelstelling van de wetgever was met het invoeren van de Geefwet 2012 per 1 januari 2012.

4.2 Doelstellingen van de Geefwet 2012

Uit recent onderzoek van de Vrije Universiteit Amsterdam is gebleken dat de particuliere vrijgevigheid in Nederland van grote omvang is.¹¹² Uit dit onderzoek is tevens gebleken dat de economische recessie geen invloed heeft gehad op het geefgedrag, omdat in 2007 nog € 4,5 miljard werd gegeven aan goede doelen en dit is in 2009 toegenomen tot ten minste € 4,7 miljard. De staatssecretaris concludeert hieruit dat er in Nederland een grote betrokkenheid heerst van burgers bij de Nederlandse samenleving.¹¹³ Hij geeft tevens aan dat de goede doelen die gediend worden door de vrijgevigheid, vaak dezelfde doelen zijn die de overheid ook nastreeft.¹¹⁴ De overheid vindt dat ze de afgelopen jaren een te nadrukkelijke rol is gaan spelen en wil tot een kleinere overheid komen.¹¹⁵ Een van de manieren om tot een kleinere overheid te komen, zijn onder andere de bezuinigingen op de

¹⁰⁹ Artikel 6.34, 6.35, 6.36, 6.37, 6.38, 6.39 en 6.40 Wet inkomstenbelasting 2001.

¹¹⁰ Artikel 24.4, 32, 33, 67 Successiewet 1956 (oud) en artikel 63 AWR.

¹¹¹ Artikel 7, 9 lid 1 onderdeel i en j, 15ba, 16 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

¹¹² T.N.M. Schuyt, B.M. Gouwenberg & R.H.F.P. Bekkers (Eds.), *Geven in Nederland 2011: Giften, nalatenschappen, Sponsoring en Vrijwilligerswerk*, Amsterdam: Reed Business B.V., pag. 5.

¹¹³ *Kamerstukken II 2011/2012*, 33 006, nr. 6, pag. 2.

¹¹⁴ *Kamerstukken II 2011/2012*, 33 006, nr. 6, pag. 2.

¹¹⁵ *Kamerstukken II 2011/2012*, 33 006, nr. 6, pag. 2.

subsidies voor kunst en cultuur. Het doel van de Geefwet 2012 is om het geefgedrag en geefklimaat te stimuleren door de fiscale faciliteiten en om de oneffenheden in het beleid en de wetgeving te elimineren, zodat de instellingen zelf aan inkomsten kunnen komen nu er door de overheid bezuinigd wordt.¹¹⁶ De overheid hecht namelijk veel belang aan deze organisaties. Naast de regels voor ANBI's zijn er ook in het bijzonder regels voor culturele instellingen ingevoerd.¹¹⁷ De culturele instellingen hebben een aantal aparte maatregelen gekregen in de vennootschapsbelasting. Het doel van de bepalingen die uitsluitend voor culturele instellingen gelden, is om extra giften voor deze culturele instellingen te genereren, dit onder andere door middel van de multiplier. De culturele instelling krijgt extra faciliteiten als tegemoetkoming voor de bezuinigingen op de culturele sector, omdat de overheid wil dat een hoogwaardig cultuuraanbod blijft bestaan.¹¹⁸

De vraag of er door particulieren en ondernemingen door aanpassing van de faciliteiten meer gegeven zal worden aan ANBI's en aan in het bijzonder de culturele instellingen zal de toekomst moeten uitwijzen.

In de volgende paragraaf wordt er ingegaan op de faciliteiten die in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gelden voor ANBI's.

4.3 ANBI-regeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kent men een aantal fiscale faciliteiten die van belang zijn voor ANBI's. Deze faciliteiten kunnen namelijk zorgen voor fiscale voordelen bij betreffende belastingplichtigen. De faciliteiten en de veranderingen aan de faciliteiten per 1 januari 2012 worden hierna toegelicht.

Giftenregeling

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is in artikel 16 de zogenoemde giftenregeling opgenomen. Deze regeling is een van de regelingen die per 1 januari 2012 aangepast is door de wetgever. Giften worden in artikel 16 lid 2 omschreven als bevoordelingen uit vrijgevigheid en verplichte bijdragen waar geen directe tegenprestatie tegenover staat.¹¹⁹ Deze definitie is gelijk aan de definitie die in de inkomstenbelasting gehanteerd wordt. Voor bevoordelingen uit vrijgevigheid is het op grond van de jurisprudentie nodig dat er sprake is van een waardeverschuiving uit het vermogen van de gever naar dat van de begiftigde, waardoor diens vermogen wordt vergroot. Naast bevoordeling in geld kan er ook sprake zijn van bevoordeling op andere wijze, bijvoorbeeld door het

¹¹⁶ *Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 2.*

¹¹⁷ *Kamerstukken II 2011/2012, 33 006, nr. 2 en Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 2.*

¹¹⁸ *Regeerakkoord VVD-CDA, "Vrijheid en Verantwoordelijkheid", 30 september 2010, p. 33.*

¹¹⁹ Artikel 6.33 sub a Wet inkomstenbelasting 2001.

schenken van goederen, het afzien van kostenvergoedingen en het afzien van een beloning.¹²⁰ In artikel 16 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 werd de voormalige giftenregeling als volgt omschreven:

“Aftrekbare giften zijn de in het jaar gedane en met schriftelijke bescheiden gestaafde giften als bedoeld in artikel 6.33b eerste lid onderdeel b van de Wet inkomstenbelasting 2001, voor zover zij tezamen € 227 te boven gaat. De aftrek bedraagt ten hoogste 10 percent van de winst.”

De voormalige giftenregeling in de vennootschapsbelasting hield dus in dat lichamen die giften deden aan in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen, voor zover de gift meer bedroeg dan €227, deze giften mochten aftrekken van hun belastbaar bedrag, dat op grond van artikel 7 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bepaald werd. In deze regeling zat dus een drempel en de aftrek mocht ook nog niet groter zijn dan 10% van de winst. Er werd dus een maximum gesteld. Deze giften dienden met schriftelijke bescheiden gestaafd te worden. De wetgever wilde met de invoering van de Geefwet 2012 de regeling verruimen. De niet-aftrekbare drempel van € 227,- is komen te vervallen en ook het toegestane totaalbedrag aan aftrekbare giften is hoger geworden. Per 1 januari 2012 mag het totaal aan aftrekbare giften op grond van artikel 16 lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 50% van de winst bedragen, maar het bedrag moet echter wel onder de € 100.000,- blijven.¹²¹

Naast giften in geld kunnen lichamen ook giften in natura doen. Dit bleek uit de parlementaire behandeling van artikel 47 Wet inkomstenbelasting 1964 evenals de wet van 26 juni 1952, Stb. 1952, 376. Dit houdt in dat lichamen bijvoorbeeld goederen kunnen schenken aan een ANBI. Deze goederen moeten worden gewaardeerd naar de waarde in het economisch verkeer.¹²² Een lichaam kan naast giften in natura of geld ook nog diensten schenken aan een ANBI.

Op hun beurt waren lichamen die door de Belastingdienst aangewezen waren als een ANBI vrijgesteld van erf- of schenkbelasting over erfenissen en schenkingen, dus giften, die zij ontvingen in het kader van het algemeen belang.¹²³

Naast de vrijstelling van erf- en schenkbelasting kunnen ANBI's ook aanspraak maken op een fictieve kostenaf trek in de vennootschapsbelasting. De faciliteit van de fictieve kostenaf trek wordt hierna kort toegelicht.

¹²⁰ W.P.J. Schramade e.a., *Vakstudie 05 (Inc. Belastingregeling voor het koninkrijk) Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Vennootschapsbelasting*, artikelsgewijs commentaar op artikel 16 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, aantekening 2, bijgewerkt tot 03-11-2012

¹²¹ *Kamerstukken II* 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3, pag. 5.

¹²² Besluit Staatssecretaris van Financiën, 16 april 1999, DB99/882, *BNB* 1999/243, *V-N* 1999/24.11.

¹²³ Artikel 32 sub 3 Successiewet 1956, artikel 33 sub 4 Successiewet 1956.

Fictieve vrijwilligersaftrek

In artikel 9 lid 1 onderdeel i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 was een fictieve vrijwilligersaftrek opgenomen:

“bij een lichaam waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat of een lichaam waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat en de winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van arbeid die door natuurlijke personen om niet of naar een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is, wordt verricht: de kosten die met betrekking tot die personen aftrekbaar zouden zijn indien hun beloning plaats zou vinden op basis van het minimumloon, verminderd met de werkelijke kosten, tenzij als gevolg van deze aftrek ernstige concurrentieverstoring zou optreden”

Twee soorten lichamen kwamen in aanmerking voor de fictieve arbeidskostenaftrek in verband met vrijwilligers. Ten eerste lichamen waarbij een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond stond en daarnaast ook nog lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond stond en de winst voor 70% of meer behaald werd met behulp van vrijwilligers. Als vrijwilligers kwalificeerden degenen van wie de arbeidsvergoeding voor tenminste 30% of meer lager is dan wat in het economische verkeer gebruikelijk is. Ter voorkoming van maatschappelijk ongewenste effecten werd er als voorwaarde bij artikel 9 lid 1 sub i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gesteld dat er geen sprake mocht zijn van ernstige concurrentieverstoring.¹²⁴ Van ernstige concurrentieverstoring was sprake indien een activiteit binnen de branche duidelijk als een vorm van concurrentie werd ervaren. Dit zou het geval zijn als de kostenaftrek en in het verlengde daarvan eventueel ook de vrijstelling daadwerkelijk zou leiden tot een ongewenste markerverstoring. Naar mate er meer publieke bekendheid werd gegeven aan het specifieke algemene of sociale belang waarvoor fondsen werden verworven of arbeid was verricht, werd dit doorgaans minder snel als concurrerend ervaren. Voor de beoordeling van het begrip “ernstige concurrentieverstoring” was dus onder meer van belang de aard en omvang van de activiteit, en daarnaast de manier waarop men deelnam aan het economisch verkeer.¹²⁵

De aftrek van fictieve vrijwilligerskosten is met de invoering van de Geefwet 2012 aangepast ten opzichte van de tot 1 januari 2012 geldende regeling. Ten eerste is de regeling per 1 januari 2012 aangepast aan de nieuwe terminologie.¹²⁶ Daarnaast is de regeling nu te vinden in artikel 9 eerste lid onderdeel h Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De voorwaarde dat er als gevolg van de aftrek geen ernstige concurrentieverstoring mag optreden, is vervallen.¹²⁷ Als vervanging van deze

¹²⁴ *Kamerstukken II*, 2001/2002, 28 034, nr. 4 (Belastingplan 2002-II).

¹²⁵ Besluit 20 november 2002, CPP2002/3050M Besluit, *BNB* 2003/56.

¹²⁶ S.A. Stevens, ‘De regels voor ANBI’s in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012’, *WPNR* 2012/6917, par. 4.3.

¹²⁷ S.A.M. Wijkerslooth-Lhoëst, ‘De Geef-en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI’s, stichtingen en verenigingen’, *FTV* 2011/51, par. 2.2.

voorwaarde is er in lid 6 van artikel 9 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen dat bij ministeriële regeling ter voorkoming van concurrentievervalsingen lichamen, groepen lichamen of activiteiten kunnen worden uitgezonderd van de toepassing van deze aftrekpost.

Naast de aftrek voor vrijwilligers is er in artikel 9 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook nog een andere aftrekpost voor ANBI's opgenomen. Ook hier dient het te gaan om uitgaven aan algemeen belang. Deze fictieve kostenaftrek wordt de fondswerversaftrek genoemd.

Fondswerversaftrek

Naast de fictieve vrijwilligersaftrek was er in artikel 9 lid 1 onderdeel h ook nog een fondswerversaftrek opgenomen. De lichamen die voor deze aftrek in aanmerking komen, waren lichamen die voor 90% of meer gericht waren op de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang en de zogeheten fiscaal fondsenwervende instellingen.

Fiscaal fondsenwervende instellingen zijn instellingen die hun werkzaamheden voor 90% of meer richten op de verkrijging van gelden die op grond van de statuten of een schriftelijke overeenkomst slechts mogen worden uitgekeerd aan door de Belastingdienst geregistreerde ANBI's.¹²⁸

De eis dat er geen sprake mocht zijn van een ernstige concurrentievervalsing zoals bij de aftrek voor vrijwilligers gold ook voor de fondswerversaftrek.

De fondswerversaftrek is per 1 januari 2012, met de invoering van de Geefwet 2012, rigoureus aangescherpt en opgenomen in een nieuw artikel: artikel 9a Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De fondswerversaftrek kan toegepast worden door twee groepen: ANBI's met fondswervende activiteiten en fondswervers¹²⁹ die ten behoeve van ANBI's kenbaar fondswervende activiteiten verrichten.

De winst die behaald wordt met kenbaar fondswervende activiteiten aftrekken, mag de ANBI aftrekken van haar winst. Onder het begrip "kenbaar fondswervende activiteiten" worden drie soorten activiteiten verstaan:¹³⁰

- activiteiten die in belangrijke mate door vrijwilligers worden verricht, zoals het verkopen van zaken of leveren van diensten tegen een hogere prijs dan de normale zakelijke prijs en waarbij kenbaar is dat de opbrengst (nagenoeg) uitsluitend ten goede komt aan een ANBI;

¹²⁸ J.P. van Eck, 'Het algemeen nut in de vennootschapsbelasting', *NTFR* 2010/2486, par. 2.3.

¹²⁹ Artikel 9a lid 1 sub b Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Een fondswerver wordt gedefinieerd als een lichaam dat uitsluitend kenbaar fondswervende activiteiten verricht, artikel 9a lid 2 sub b Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

¹³⁰ Artikel 9a lid 2 sub a Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

- dezelfde activiteiten als bovenstaande, maar dan tegen een lagere prijs dan een normaal zakelijke prijs, omdat er gebruik gemaakt wordt van vrijwilligers;
- het inzamelen van goederen om niet, waarbij ook kenbaar is dat de opbrengst ten goede komt aan een ANBI.¹³¹

De ANBI mag dus de winst die met één van bovenstaande activiteiten wordt behaald aftrekken van haar behaalde winst.

Daarnaast kan een fondswerver uitkeringen die zijn gedaan aan een ANBI aftrekken van de winst, indien deze zich statutair heeft verplicht de opbrengst (nagenoeg) geheel uit te keren.¹³² Voor het deel dat de fondswerver niet uitkeert, blijft de fondswerver in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken.

Naast de giftenregeling, de fictieve vrijwilligersaftrek en de fondswerversaftrek is er ook nog een vierde faciliteit voor ANBI's in de vennootschapsbelasting. Deze betreft de regeling van de herbestedingsreserve die tot 1 januari 2012 te vinden was in artikel 15ba Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze regeling is met de invoering van de Geefwet 2012 aangepast, inhoudelijk en van naam, en opgenomen in een nieuw wetsartikel namelijk artikel 12 lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

(Her)bestedingsreserve

De faciliteit van de herbestedingsreserve was voorheen te vinden in artikel 15ba Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Lichamen waarbij het algemeen maatschappelijk belang en sociaal belang op de voorgrond stond, konden onder omstandigheden een herbestedingsreserve vormen ter vermindering van kosten betreffende (a) uitgaven ter zake van de aanschaf, voortbrenging of verbetering van bedrijfsmiddelen, of (b) uitgaven ter zake van projecten voor zover het lichaam daardoor naar verwachting een verlies zou leiden.

Per 1 januari 2012 is de naam van de faciliteit veranderd in bestedingsreserve. Het doel van deze regeling was voorheen het voorkomen dat professionele culturele instellingen zoals toneelgezelschappen, orkesten en musea en andere stichtingen of verenigingen waarbij een algemeen maatschappelijk of sociaal belang op de voorgrond staat, zoals scouting, dorpshuizen, amateursportverenigingen en toneelverenigingen, ongewild tegen de belastingheffing op zouden lopen. Dit zou zich voor kunnen doen indien ze overschotten in het ene jaar behalen en ze deze overschotten in het andere jaar zouden willen gebruiken voor specifieke investeringen. Deze

¹³¹ S.A.M. Wijkerslooth-Lhoëst, 'De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen', *FTV* 2011/51, par. 2.3.

¹³² Artikel 9a lid 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

investeringen zijn bijvoorbeeld nieuwe instrumenten, tentoonstellingen of een toernooi.¹³³ De wijzigingen van de wetgeving per 1 januari 2012 hebben als doel de toepassing van de reserve meer toe te spitsen op de doelgroep die de wetgever wil bereiken met de faciliteit.¹³⁴

De reserve is dus bedoeld om nieuwe investeringen en toekomstige uitgaven te faciliteren. De faciliteit is per 1 januari 2012 verplaatst naar artikel 12 lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In dit artikel wordt bepaald dat de faciliteit kan worden toegepast door:

“Lichamen die zijn aangemerkt als culturele instelling evenals lichamen zonder aandeelhouders of deelgerechtigden die een sociaal belang behartigen en de winst hoofdzakelijk behalen met behulp van vrijwilligers kunnen een herbestedingsreserve vormen”

De voorwaarden waaronder een dergelijk reserve gevormd kon worden, zijn versoepeld voor lichamen die een sociaal belang behartigen en de winst voor 70% behalen met behulp van vrijwilligers en daarnaast voor ANBI's die aangemerkt kunnen worden als culturele instelling.¹³⁵ Daarnaast kan er een reserve gevormd worden door lichamen die een sociaal belang behartigen op grond van artikel 5c Algemene wet inzake rijksbelastingen.¹³⁶ Deze twee soorten instellingen mogen hun winst voor belastingheffing reserveren in een bestedingsreserve. Deze winsten moeten dan binnen in plaats van binnen drie jaar (vóór 1 januari 2012) binnen vijf jaar worden besteed.¹³⁷

Er zijn dus per 1 januari 2012 in totaal drie wijzigingen in de regeling aangebracht ten opzichte van de regeling zoals die bestond voor 1 januari 2012; de aanwendingstermijn voor de reserve is veranderd van drie naar vijf jaren; er is in de wet opgenomen dat investeringen in bedrijfsmiddelen die hoofdzakelijk ter beschikking worden gesteld aan derden zijn uitgesloten; en de eis dat het lichaam door de uitgaven naar verwachting verlies moet lijden, is komen te vervallen. Voldoende is dat de kosten worden gereserveerd voor een project. Er wordt hierbij niet de eis gesteld dat dit project verliesgevend moet zijn.¹³⁸

Naast bovenstaande faciliteiten zijn er met de invoering van de Geefwet 2012, per 1 januari 2012, ook nieuwe regelingen gekomen die van belang zijn voor ANBI's in de vennootschapsbelasting.

De wetgever kwam met de invoering van de Geefwet 2012 met de introductie van een nieuw begrip in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De regering wil cultureel ondernemerschap en giften aan

¹³³ Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 17.

¹³⁴ Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 17.

¹³⁵ Voor het begrip “culturele instelling” wordt aangesloten bij artikel 2 derde lid onderdeel n jo. artikel 5b lid 4 en 5 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

¹³⁶ Het betreft dan lichamen die geen aandeelhouders of deelgerechtigden hebben, een sociaal belang behartigen en de winst hoofdzakelijk met vrijwilligers behaald hebben.

¹³⁷ Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 17.

¹³⁸ S.A. Stevens, ‘De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012’, *WPNR* 2012/6917, par.4.5.

culturele instellingen stimuleren en heeft daarom speciale faciliteiten voor zogenoemde “culturele instellingen” opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Een korte toelichting op welke faciliteiten er voor deze culturele instellingen zijn opgenomen, volgt.

Wanneer een ANBI door de Belastingdienst aangemerkt wordt als een culturele instelling op grond van artikel 5b lid 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen, kan zij een beroep doen op multiplier voor de giftenaftrek en opteren voor de integrale belastingplicht. Beide faciliteiten die gelden voor culturele instellingen worden nader toegelicht.

Multiplier voor de giftenaftrek

Naast de gewone giftenaftrek van artikel 16 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 die al eerder genoemd is, is er ook nog een extra giftenaftrek in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting voor giften aan culturele instellingen in artikel 16 lid 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze regeling heeft het kabinet ingevoerd, omdat het de bedoeling is dat er door deze regeling meer giften worden gedaan aan culturele instellingen.¹³⁹ Op grond van dit artikel mogen giften aan culturele instelling worden verhoogd met 50% van het bedrag aan giften die zijn gedaan aan een culturele instelling. De multiplier kan slechts leiden tot een verhoging van de aftrek met €2500. Bovendien kent de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting een maximum van €100.000.

ANBI's die aangemerkt kunnen worden als een culturele instelling kunnen ook kiezen voor een integrale belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. De instelling wordt dan belastingplichtig voor vennootschapsbelasting in plaats van vrijgesteld op grond van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De integrale belastingplicht wordt toegelicht.

Integrale belastingplicht

Het verzoek tot integrale belastingplicht kan worden gedaan bij de inspecteur en wordt door middel van een beschikking verleend. Deze beschikking geldt dan voor een periode van 10 jaar en kan worden ingetrokken bij ingang van het nieuwe jaar. Deze maatregel vindt men terug in artikel 2 negende lid Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De reden dat een culturele instelling zou kunnen opteren voor de integrale belastingplicht in de vennootschapsbelasting is dat de instelling zo eenvoudiger kan voldoen aan de winstgrenzen die in artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gelden voor vrijstelling van vennootschapsbelasting. Dit komt doordat een instelling die belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting haar winst mag salderen met haar verlies, waardoor het belastbaar bedrag, het bedrag waarover men vennootschapsbelasting dient af te dragen,

¹³⁹ S.A.M. Wijkerslooth-Lhoëst, 'De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen', *FTV* 2011/51, par. 4.2.

verlaagt. Indien de winst nog maar €15.000 of lager is kan de instelling een beroep doen op de vrijstelling van belastingplicht die men vindt in artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

In onderstaand voorbeeld uit de memorie van toelichting is de werking van deze faciliteit toegelicht:

*“Een stichting die is aangemerkt als een culturele instelling exploiteert een museum. Het museum zelf behoort niet tot het ondernemingsvermogen; voor het museum deel bestaat daarom geen belastingplicht. De inkomsten van het museum zijn niet toereikend om de kosten te dekken. Er is dus sprake van exploitatietekorten. Om de kosten van het museum te kunnen dekken, verwerft de stichting op diverse manieren inkomsten. Zo wordt binnen de stichting ook een museumwinkel en horecagelegenheid geëxploiteerd. De exploitatietekorten van het museumdeel bedragen in een jaar €30.000. De overschotten uit de horecagelegenheid en de museumwinkel bedragen in dat jaar samen €60.000. Zonder te opteren voor integrale belastingplicht wordt het museum belast over deze €60.000 zijnde de winst uit het ondernemingsgedeelte. Door gebruik te maken van de optie voor integrale belastingplicht, worden de verliezen (uit het museumdeel) gesaldeerd met de winsten uit de horecagelegenheid en de winkel. In totaal wordt de winst dan nog maar €30.000. Dit bedrag kan grotendeels gedoteerd worden aan de bestedingsreserve, waardoor feitelijk de heffing teruggebracht kan worden tot nihil. Indien de stichting in het voorbeeld een winst zou hebben gerealiseerd van €15.000 of minder dan zou de vrijstelling van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing zijn.”*¹⁴⁰

In dit hoofdstuk is weergegeven hoe de situatie vóór 1 januari 2012 was met betrekking tot de fiscale faciliteiten voor ANBI's in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Daarnaast is er in dit hoofdstuk ook weergegeven hoe en in hoeverre de wetgeving met betrekking tot ANBI's in de vennootschapsbelasting veranderd is of gelijk is gebleven met de invoering van de Geefwet 2012 per 1 januari 2012. Daarmee is dus antwoord gegeven op de vraag: Hoe luiden de regels met betrekking tot ANBI's in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vóór en na invoering van de Geefwet 2012. Een ANBI-status kan voor instellingen dus van groot belang zijn, omdat ze instelling dan een beroep kan doen op de fiscale faciliteiten die in dit hoofdstuk weergegeven zijn.

¹⁴⁰ Kamerstukken II 2011/2012, nr. 33 006, nr. 3 pag. 17.

5.1 Inleiding

Lichamen die een ANBI-status verworven hebben, kunnen onder voorwaarden op grond van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vrijgesteld worden van vennootschapsbelasting. Daarnaast kunnen ANBI's ook aanspraak maken op bepaalde fiscale faciliteiten in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en de erf- en schenkbelasting. Het kan voor deze lichamen dus erg voordelig zijn om aangemerkt te worden als ANBI. Een probleem dat in de praktijk vaak voorkwam en wat heeft geleid tot vele rechtszaken is wanneer er sprake was van het beogen van een “algemeen belang”. In de wetgeving was gekozen voor een open norm, dus invulling aan het begrip werd gegeven door lagere rechters en de Hoge Raad. In de volgende paragraaf wordt uitgelegd wat “algemeen belang” inhoudt en hoe de lagere rechters en de Hoge Raad erover oordeelden. Daarnaast wordt er kort aangegeven wat er in dit onderzoek onder “algemeen belang” verstaan wordt. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is: Welke problemen en onduidelijkheden speelden er in de jurisprudentie met betrekking tot de belastingplicht en de toepassing van de faciliteiten voor ANBI's tot 1 januari 2012?

5.2 Algemeen belang op grond van de jurisprudentie

Het begrip “algemeen belang” is al sinds 1917 te vinden in de Nederlandse wet¹⁴¹, maar het begrip is door de wetgever nooit gedefinieerd in de wet. Er bestaat voor de term “algemeen belang” geen objectieve toetssteen waarop de invulling van dit begrip kan worden gebaseerd. “Algemeen belang” is een subjectief concept met een politieke lading. Het Parlement heeft in het verleden gekozen voor een open norm om ruimte te geven voor toekomstige maatschappelijke ontwikkelingen en om invulling aan de rechter over te laten.¹⁴² Met ingang van 1 januari 2010 is de limitatieve opsomming, die opgenomen was in artikel 6.33 sub b Wet inkomstenbelasting 2001, vervallen. Het artikel sprak daarna alleen nog van algemeen nut beogende instellingen. De instellingen die voorheen genoemd werden in het wetsartikel 6.33 sub b Wet inkomstenbelasting 2001 golden tot 1 januari 2012 echter nog steeds als voorbeelden. Het schrappen van de limitatieve opsomming in de wettekst had volgens de Staatssecretaris als doel een vereenvoudiging van de wet.¹⁴³ Na het verdwijnen van de opsomming in de wettekst is er op verzoek van leden van de Eerste Kamer door de staatssecretaris een aantal voorbeelden gegeven van instellingen die het algemeen nut beogen.¹⁴⁴ Deze instellingen zijn echter niet meer in de wet opgenomen. Instellingen die op deze lijst staan zijn kerkelijke instellingen, levensbeschouwelijke instellingen, charitatieve instellingen, culturele instellingen, wetenschappelijke

¹⁴¹Wet van 20 januari 1917, *Stb.* 189, het betrof een vrijstelling van schenkingsrecht voor rechtspersonen die hoofdzakelijk een algemeen belang beogen.

¹⁴²*Kamerstukken II*, 2008/2009, 31 930, nr. 9, pag. 57.

¹⁴³*Kamerstukken II*, 2009/2010, 31 930, nr. 40, pag. 43.

¹⁴⁴*Kamerstukken I*, 2009/2010, 31 930, D, pag. 41.

instellingen, regionale of landelijke overkoepelende instellingen zoals scoutingclubs, politieke partijen en andere instellingen, met als overeenkomstige doelstelling: “het algemeen nut beogend, zonder particulier belang als oogmerk te hebben.”¹⁴⁵

Wil een lichaam aangemerkt worden als een ANBI, dan dient zij aan verschillende eisen te voldoen. Het kernvereiste is dat uit de regelgeving, de statuten van de instelling, en de feitelijke werkzaamheid van de instelling moet blijken dat het lichaam het algemeen belang dient. Dit was ook terug te vinden in artikel 41a lid 1 onderdeel b Uitvoeringsregeling Inkomstenbelasting 2001 tot 1 januari 2012. Na 1 januari 2012 is dit opgenomen in artikel 1a Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelasting 1994. De werkzaamheden moeten dus gericht zijn op het algemeen belang. De begrippen “algemeen nut” en “algemeen maatschappelijk belang” kunnen als synoniemen gebruikt worden, aangezien de Hoge Raad het ‘algemeen belang’ als norm hanteert voor de beoordeling of een bepaalde activiteit ten algemene nutte is.¹⁴⁶

Een algemeen maatschappelijk belang betekent niet dat het belang alle leden van de maatschappij aan moet gaan.¹⁴⁷ Van een algemeen maatschappelijk belang kan volgens het Hof ook sprake zijn indien een rechtspersoon zich in dienst stelt van een beperkte kring van personen, zoals een plaatselijke gemeenschap.¹⁴⁸ De Hoge Raad besliste op 24 maart 1926 (PW 12.145) dat elk maatschappelijk belang een beperkt maatschappelijk belang is. Zodra er geen sprake meer is van een beperkt belang, maar een particulier belang, wordt het algemeen belang niet meer gediend. De grens tussen het beperkte belang en het particulier belang is erg dun.

Een voorbeeld van een situatie waarbij de Hoge Raad oordeelde dat er sprake is van een beperkt belang, maar wel een algemeen belang was het arrest van 18 december 1985, nr. 22 937 (BNB 1986/103)¹⁴⁹. De Hoge Raad oordeelde hier dat het ontwikkelen van bij individuen aanwezige muzikale begaafdheden bij uitstek een werkzaamheid betreft die het algemeen belang raakt. In dit arrest is er volgens de Hoge Raad sprake van een beperkt belang, maar niet van een particulier belang, ondanks dat er in de behoeften wordt voorzien van mensen die een muzikale begaafdheid bezitten. Een beperkte groep mensen brengt op zich nog niet mee dat dit de aanmerking van eiseres als een ANBI in de weg staat.

Een ander voorbeeld waarbij ter discussie stond of er sprake was van een particulier belang dan wel een algemeen belang speelde zich ook af in een geval waar het om een bepaalde groep personen ging. Het voorbeeld betreft een instelling waarbij de werkzaamheden tot doel hadden het verlenen van

¹⁴⁵ *Kamerstukken I*, 2009/2010, 31 930, D, pag. 41.

¹⁴⁶ HR 12 oktober 1960, nr. 14.413, *BNB* 1960/296.

¹⁴⁷ Commissie Maatschappelijke ondernemingen, *Maatschappelijke ondernemingen*, Geschriften van de Vereniging voor de belastingwetenschap, nr. 245, Deventer: Kluwer 2011, blz. 57.

¹⁴⁸ Hof Leeuwarden, 13 januari 1975, nr. 580/73, *BNB* 1976/5.

¹⁴⁹ HR 18 december 1985, nr. 22 937, *BNB* 1986/103.

financiële steun aan Nederlandse militaire oorlogsslachtoffers en hun nabestaanden.¹⁵⁰ Volgens de statuten van dit fonds werd deze hulp verleend aan leden van de bond D, hun echtgenoten en/of kinderen en daarom heeft de instelling naar de mening van de inspecteur geen recht op de ANBI-status. De Rechtbank oordeelde echter dat de werkzaamheden gericht waren op het voorkomen dat een bepaalde groep personen, of personen binnen die groep, sociaal in een minderwaardige positie zouden komen te verkeren en op het bevorderen van het maatschappelijk functioneren en welzijn van die groep binnen de samenleving. De instelling was dus volgens de Rechtbank een charitatieve instelling, dus een instelling die het algemeen belang diende.¹⁵¹

Een voorbeeld waarin er sprake is van een particulier belang in plaats van een algemeen belang vindt men in het arrest van Rechtbank Arnhem¹⁵². De oprichtster van een ANBI overleed een jaar na de oprichting van de stichting, waarna de stichting nauwelijks giften deed. De stichting deed echter wel grote uitgaven aan de belastingadviseur, tevens vermogensbeheerder en executeur-testamentair van de oprichtster en bestuurslid van de stichting. Hierdoor voldeed deze stichting niet aan de algemeen belang toets. Het overgrote deel van de werkzaamheden vond namelijk plaats ten behoeve van het particuliere belang van deze belastingadviseur, dus er was geen sprake van een algemeen belang.¹⁵³

Volgens de Hoge Raad betekent “algemeen maatschappelijk belang” een belang van de gemeenschap of van een deel daarvan in tegenstelling tot een individueel belang.¹⁵⁴ Echter indien er sprake is van een doelgroep een besloten groep (een groep waarvan toetreding of vervanging van leden niet mogelijk is) of de doelgroep bestaat uit bestuursleden of oprichters van de instelling, kan het zijn dat er geen sprake meer is van een beperkt belang, maar een particulier belang en de instelling dus niet als ANBI aangemerkt kan worden.¹⁵⁵ Een voorbeeld hiervan is te vinden in het arrest van de Hoge Raad van 29 oktober 1986, nr. 23 439¹⁵⁶. Hierin werd bepaald dat als de kring der beneficianten beperkt was tot een bepaalde familie en er dus geen sprake was van een algemeen belang, maar een particulier belang dat werd behartigd, zelfs al waren de begunstigende familieleden behoeftig.

Het Hof concludeerde vervolgens in 2008 dat bij het nastreven van een algemeen belang tevens een particulier belang van enig individu gediend wordt. Bijvoorbeeld het huisvesten van daklozen, het verplegen van zieken en het verlichten van de nood der armen. Dit zijn activiteiten van algemeen

¹⁵⁰ Rechtbank Haarlem, 10 februari 2010, AWB 09/1277, *NTFR* 2010/603.

¹⁵¹ Rechtbank Haarlem, 10 februari 2010, AWB 09/1277, *NTFR* 2010/603.

¹⁵² Rechtbank Arnhem, 14 september 2010, AWB 09/2680, *LJN*: BN 8428.

¹⁵³ Rechtbank Arnhem, 14 september 2010, AWB 09/2680, *LJN*: BN 8428.

¹⁵⁴ S.J.C. Hemels, ‘Beperkt belang versus particulier belang: een tweestapstoets voor ANBI’s’, *FTV* 2011/12, par. 3.

¹⁵⁵ S.J.C. Hemels, ‘Beperkt belang versus particulier belang: een tweestapstoets voor ANBI’s’, *FTV* 2011/12, par.3.

¹⁵⁶ HR 29 oktober 1986, nr. 23 439, *BNB* 1987/30.

belang, maar tegelijkertijd wordt óók het particuliere belang van daklozen, zieken en armen behartigd.¹⁵⁷

Later concludeerde de Hoge Raad dat er sprake is van een algemeen belang als het belang dat door de instelling wordt gediend volgens algemeen geldende opvattingen kan worden aangemerkt als een zaak waarvoor de overheid op enige wijze tot ondersteuning zou kunnen komen, of, uit een oogpunt van solidariteit, een belangrijk deel van de samenleving blijk geeft van zijn instemming. Er moet dus gekeken worden naar de algemeen geldende opvatting. Daarnaast kan er ook sprake zijn van het dienen van een particulier belang, waarbij een zo een positieve werking uitgaat van dat particuliere belang, dat daarmee ook ten minste gelijkwaardig aan het particuliere belang, het algemene belang is gediend.¹⁵⁸

Het algemeen maatschappelijk belang dient dus op grond van de jurisprudentie te worden onderscheiden van het particuliere belang. Van een particulier belang kan bijvoorbeeld gesproken worden indien er sprake is van persoonlijk nut, een eigenbelang. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er uitkeringen worden gedaan aan een familie.¹⁵⁹ Bij een algemeen maatschappelijk belang kunnen er wel particulieren gebaat zijn, maar er mag geen sprake zijn van een persoonlijke belangenbehartiging.¹⁶⁰ Er is bijvoorbeeld sprake van persoonlijke belangenbehartiging indien de ontvangers van de uitkering erg dicht bij de bij bestuurders en oprichters van de instelling staan.¹⁶¹

Een duidelijk voorbeeld van een particulier belang is te vinden in het zogenoemde NAC-arrest.¹⁶² Hierin besliste de Hoge Raad dat het belang van de professionele voetbalclub was om in nationale en internationale wedstrijden en competities zoveel mogelijk te winnen en te presteren ten opzichte van andere voetbalclubs, ten bate van zichzelf. De Hoge Raad stelde de eigen belangen van de instelling gelijk aan een particulier belang. De activiteiten waren dus gericht op het particuliere belang van de club, waardoor er geen sprake kan zijn van een ANBI.¹⁶³

Het particuliere belang staat ook op de voorgrond, indien een instelling tracht winst uit te keren aan winstgerechtigden. Mocht er sprake zijn van een winstuitkering aan gerechtigden dan is het

¹⁵⁷ Hof 's Hertogenbosch, 24 januari 2008, nr. 06/00436, *NTFR* 2008/544.

¹⁵⁸ HR 18 december 1985, nr. 22 937, *BNB* 1986/103.

¹⁵⁹ Commissie Maatschappelijke ondernemingen, *Maatschappelijke ondernemingen*, Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap, nr. 245, Deventer: Kluwer 2011, blz. 62.

¹⁶⁰ Commissie Maatschappelijke ondernemingen, *Maatschappelijke ondernemingen*, Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap, nr. 245, Deventer: Kluwer 2011, blz. 62.

¹⁶¹ Commissie Maatschappelijke ondernemingen, *'Maatschappelijke ondernemingen*, Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap, nr. 245, Deventer: Kluwer 2011, blz. 62.

¹⁶² HR 12 mei 2006, nr. 40 684, *BNB* 2006/267.

¹⁶³ HR 12 mei 2006, nr. 40 684, *BNB* 2006/267.

uitgesloten dat de instelling in aanmerking komt voor een ANBI-status, want elke instelling die naar winst streeft, dient het particuliere belang van degene aan wie die winst toevalt.¹⁶⁴

Ondernemingsactiviteiten staan nochtans niet aan de kwalificatie als ANBI in de weg, maar de Hoge Raad koppelde er wel de voorwaarde aan dat de statuten van een stichting moeten verbieden dat er winst wordt beoogd en dat er feitelijk ook geen winst gemaakt wordt.¹⁶⁵ Ook het bezitten van een omvangrijk vermogen staat niet aan de kwalificatie als ANBI in de weg, mits dit vermogen noodzakelijk is voor de uitoefening van de algemeen nuttige taak.¹⁶⁶

Er dient ook een onderscheid gemaakt te worden tussen het doel en het middel om het doel te bereiken. De ondernemingsactiviteit moet niet het doel van de instelling zijn, maar kan wel een middel zijn om het doel te bereiken. Het doel van een instelling dient een algemeen maatschappelijk belang te zijn. Er is echter ook jurisprudentie waarin rechters concluderen dat het lichaam zelf activiteiten van maatschappelijke, sociale of culturele aard moet verrichten.¹⁶⁷

Naar aanleiding van de jurisprudentie¹⁶⁸ kan dus geconcludeerd worden dat er twee criteria van belang zijn voor de vraag of er sprake is van een ANBI. Het gaat ten eerste om een kwalitatief criterium: aan de hand van de statuten en de feitelijke werkzaamheden dient getoetst te worden of het algemeen belang rechtstreeks wordt beoogd. Ten tweede is er nog een kwantitatief criterium: de werkzaamheden die het algemeen belang dienen moeten ten minste even zeer (sinds 1 januari 2010 voor 90%) dienen als andere belangen. Het algemeen belang dient te prevaleren boven het particuliere belang.¹⁶⁹

Het is op grond van de jurisprudentie nog niet gelukt om het begrip “algemeen nut” precies uitgelegd te krijgen. Wel kunnen er op grond van de jurisprudentie enkele grensgebieden in kaart gebracht worden: Algemeen belang is een open norm die ingevuld wordt in de jurisprudentie; algemeen belang en particulier belang sluiten elkaar uit. Van een particulier belang is sprake indien er sprake is van een eigenbelang, een individueel belang. Naast het particuliere belang en het algemeen belang dient er ook een onderscheid te worden gemaakt tussen het particuliere belang en het beperkte belang. Beperkt belang houdt in dat het gaat om het belang van een beperkte kring van personen, bijvoorbeeld een plaatselijke gemeenschap. Echter een beperkt belang wil niet meteen zeggen dat er geen sprake is van een algemeen belang, want in principe is iedereen algemeen belang een beperkt belang, want het gaat

¹⁶⁴ J.E.A.M. van Dijck, I. van Vijfeijken, *Instellingen van algemeen nut*, Deventer: Kluwer 2005, pag. 17.

¹⁶⁵ HR 18 december 1985, nr. 22.937, *BNB* 1986/103.

¹⁶⁶ Commissie Maatschappelijke ondernemingen, *Maatschappelijke ondernemingen*, Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap, nr. 245, Deventer: Kluwer 2011, blz. 59.

¹⁶⁷ HR 20 mei 2005, nr. 40 637, *BNB* 2005/289 en HR 23 september 2005, nr. 41 367, *V-N* 2005/46.28 en Rechtbank Arnhem, 1 december 2006, nr. AWB 06/2523, *V-N* 2007/24.20.

¹⁶⁸ HR 12 mei 2006, nr. 40 684, *BNB* 2006/267.

¹⁶⁹ J.E.A.M. van Dijck, I. van Vijfeijken, *Instellingen van algemeen nut*, Deventer: Kluwer 2005, pag. 13.

bijna nooit ‘iedereen’ aan. Het grensgebied tussen een particulier belang en een beperkt belang is dus een grijs gebied.

In dit onderzoek wordt er voor een uitleg van “algemeen belang” aangesloten bij de redering uit de jurisprudentie van de Hoge Raad¹⁷⁰ dat er voldaan dient te zijn aan twee criteria: het kwalitatieve criterium en het kwantitatieve criterium. Het algemeen belang dient dus te prevaleren boven het particuliere belang.

In dit hoofdstuk is er een analyse gemaakt van algemeen belang en particulier belang op grond van de jurisprudentie. In het volgende hoofdstuk wordt het toetsingskader dat in hoofdstuk twee is weergegeven, toegepast op de wetgeving met betrekking tot ANBI's vóór 1 januari 2012 om te kijken of de wetgeving heeft gezorgd voor rechtszekerheid voor de belastingplichtige, er voldoende samenhang was tussen de wetten en faciliteiten met betrekking tot de ANBI en of de wetgeving eenvoudig, duidelijk en kenbaar was voor belastingplichtigen. De problemen die in de jurisprudentie tot 1 januari 2012 voorkwamen, zullen bij de beoordeling van de wetgeving met betrekking tot ANBI's in acht worden genomen. In hoofdstuk zeven wordt het toetskader uit hoofdstuk twee toegepast op de huidige regelgeving die per 1 januari 2012 geldend is. Vervolgens wordt er in het laatste hoofdstuk een vergelijking gemaakt tussen de oude en nieuwe regelgeving met betrekking tot ANBI's op het gebied van rechtszekerheid, eenvoud en onderlinge samenhang van de regelgeving, waaruit conclusies worden getrokken.

¹⁷⁰ HR 12 mei 2006, nr. 40 684, *BNB* 2006/267.

Hoofdstuk 6 Toetsing van de ANBI-wetgeving vóór invoering van de Geefwet 2012 aan de kwaliteitseisen

6.1 Inleiding

Na de analyse van het begrip “algemeen belang” op grond van de jurisprudentie is weergegeven dat er sprake is van een open norm die in de jurisprudentie ingevuld wordt door de rechters en de Hoge Raad. Er zijn dus twee criteria waaraan een stichting of vereniging aan dient te voldoen om een ANBI-status te verkrijgen: een kwalitatief criterium en een kwantitatief criterium.

In de volgende paragraaf wordt het toetsingskader toegepast op de wetgeving met betrekking tot ANBI's in de vennootschapsbelasting. De vraag die hierbij centraal staat is: Hoe is de kwaliteit van de wetgeving voor de belastingplichtige, de ANBI in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, op het gebied van rechtszekerheid, eenvoud en de onderlinge afstemming vóór invoering van de Geefwet 2012? Voor de beoordeling van de wetgeving aan de hand van het toetsingskader wordt de analyse van de jurisprudentie ook meegenomen in de beoordeling.

6.2 Toetsingskader toegepast

Allereerst wordt gekeken naar de rechtmatigheid en de rechtszekerheid van de wetgeving voor de belastingplichtige, hier de (potentiële) ANBI. De wetgever heeft nooit een duidelijke omschrijving van het begrip “algemeen nut” willen geven.¹⁷¹ Het kwalitatieve criterium zorgt daardoor vaak voor onduidelijkheid belastingplichtigen. Een aantal voorbeelden van instellingen die het algemeen nut beogen zijn door de staatssecretaris opgesomd, echter voor een groot deel van de stichtingen en verenigingen is de grens tussen een particulier belang en een beperkt belang vaak niet goed te trekken. Ook de grens tussen een particulier belang en een algemeen belang wordt door de rechter niet altijd goed onderscheiden. Het volgende voorbeeld laat zien dat het voor belastingplichtigen onduidelijk kan zijn wanneer sprake is van een particulier belang dan wel een algemeen belang.

Bij een sportvereniging is er veelal geen sprake van een algemeen belang, want een sportvereniging beoogt rechtstreeks het belang van de leden te dienen. Het particuliere belang van de leden staat voorop. Het algemeen nut dat een sportvereniging heeft is slechts een bijzaak, volgens de vaste jurisprudentie.¹⁷² De Hoge Raad oordeelde namelijk “dat een voetbalvereniging in het algemeen als doel heeft de bevordering van de beoefening van de voetbalsport door haar leden, welke werkzaamheid op zichzelf niet rechtstreeks het algemeen belang raakt”.¹⁷³ Prof. mr. Van Vijfeijken citeerde echter in haar artikel in Weekblad Fiscaal Recht de statutaire doelstelling van RKSV Sarto,

¹⁷¹ *Kamerstukken II*, 2008/2009, 31 930, nr. 9, pag. 57.

¹⁷² I.F.J.A. van Vijfeijken, ‘Instellingen van algemeen nut’, *WFR* 2009/856, par. 2.1.

¹⁷³ HR 17 december 1980, nr. 20 265, *BNB* 1981/28.

een amateursportvereniging uit Tilburg: “De vereniging heeft ten doel het doen beoefenen van het bevorderen van de voetbalsport in al zijn verschijningsvormen”¹⁷⁴. In het muziekschiftarrest¹⁷⁵ concludeerde de Hoge Raad dat het ontwikkelen van bij individuen aanwezige muzikale begaafdheden bij uitstek een werkzaamheid betreft die rechtstreeks het algemeen belang raakt. De vraag die dan opkomt, is waarom het ontwikkelen van sportieve begaafdheden bij kinderen, de statutaire doelstelling van de sportvereniging, geen werkzaamheid is waarbij het algemeen belang rechtstreeks geraakt wordt en het ontwikkelen van muzikale begaafdheden bij kinderen wel werkzaamheden zijn waarbij het algemeen belang rechtstreeks geraakt wordt.

Een ander voorbeeld is het ziekenhuis. Een ziekenhuis wordt wel aangemerkt als een ANBI, terwijl er hier ook particuliere belangen wordt gediend, namelijk de belangen van patiënten. Daarnaast werken artsen en verpleegkundigen ook om geld te verdienen in een ziekenhuis. Dus voor hun persoonlijke belang. Op deze wijze is elk algemeen belang te reduceren tot een particulier belang.¹⁷⁶

Het onduidelijke onderscheid tussen particulier belang en algemeen belang kan ertoe leiden dat de belastingplichtige die een beroep doet op de ANBI-regeling te maken krijgt met het probleem dat de inspecteur het belang van de stichting dan wel vereniging aanmerkt als een particulier belang in plaats van een algemeen belang. Dat is niet bevorderlijk voor de rechtszekerheid van de belastingplichtige. De Hoge Raad maakt de omschrijving van “algemeen belang” ook niet duidelijker door bijvoorbeeld een onderscheid te maken tussen muziekverenigingen en sportverenigingen, terwijl in beide gevallen sprake is van een situatie waarbij begaafdheden ontwikkeld worden (wat in het geval van de muzikale begaafdheden een algemeen belang vormt).

Ook in de lagere rechtspraak wordt er vaak verschillend geoordeeld door rechters in gelijksoortige situaties. Dit is een logisch gevolg van de open norm. De wetgever heeft het namelijk aan de rechter overgelaten om deze open norm in te vullen,¹⁷⁷ maar de open norm heeft in de jurisprudentie niet geleid tot concrete rechtsregels waar belastingplichtigen zich aan vast kunnen houden.¹⁷⁸ Er moet op grond van de jurisprudentie die al gewezen is door de Hoge Raad door belastingplichtigen zelf een onderscheid gemaakt worden tussen het algemeen belang en het particuliere belang. Het voorbeeld van het ziekenhuis geeft aan dat het moeilijk is om algemeen belang van particulier belang te onderscheiden, omdat ieder algemeen belang te reduceren is tot een particulier belang. Dit bevordert niet de rechtszekerheid voor de belastingplichtige.

Een ander voorbeeld betreft de woningcorporaties. De vraag of een woningcorporatie een algemeen belang dient, is in de jurisprudentie al meerdere malen aan de orde gekomen. In eerste instantie werd

¹⁷⁴ Een amateurvoetbalvereniging in Tilburg.

¹⁷⁵ HR 18 december 1985, nr. 22 937, *BNB* 1986/103.

¹⁷⁶ I.F.J.A. van Vijfeijken, ‘Instellingen van algemeen nut’, *WFR* 2009/856, par. 2.1.

¹⁷⁷ I.F.J.A. van Vijfeijken, ‘Instellingen van algemeen nut’, *WFR* 2009/856, par. 3.1.

¹⁷⁸ I.F.J.A. van Vijfeijken, ‘Instellingen van algemeen nut’, *WFR* 2009/856, par. 3.1.

door het Hof 's-Hertogenbosch¹⁷⁹ beslist dat de instelling werd gekwalificeerd als een ANBI. Later werd door Rechtbank Leeuwarden¹⁸⁰, Rechtbank 's-Gravenhage¹⁸¹ en Hof Leeuwarden¹⁸² geoordeeld dat een woningcorporatie niet het algemeen belang zou dienen. Zij overwogen dat met sociale verhuur, waarmee de stichting zich grotendeels bezighoudt, geen sprake kan zijn van “rechtstreeks het algemeen belang dienen”, omdat met iedere verhuurovereenkomst feitelijk primair het particuliere belang van desbetreffende verhuurder wordt gediend. De omstandigheid dat de verhuur geschiedt zonder winstoogmerk – zoals belanghebbende stelt en inspecteur weerlegt – plaatsvindt in het kader van volkshuisvesting en binnen het specifieke regime van de Woningwet en het Besluit beheer sociale-huursector valt, maakt dit niet anders. In januari 2012 is vervolgens door de Hoge Raad geoordeeld dat een woningcorporatie een stichting is die op grond van de Woningwet is toegelaten als instelling die uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam is. De werkzaamheden van de woningcorporatie zijn rechtstreeks gericht op het dienen van het algemene belang van voldoende en goede woongelegenheden in de sociale-huursector.¹⁸³ Uiteindelijk werd de corporatie door de Hoge Raad ook aangemerkt als een ANBI, omdat de Hoge Raad oordeelde dat er wel sprake was van het beogen van het algemeen belang. Met terugwerkende kracht konden woningcorporaties voor de periode van 2008-2011 wel een beroep doen op de ANBI-status. Ook dit voorbeeld geeft weer dat het niet bevorderlijk is voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen dat na jaren procederen met terugwerkende kracht nog een beroep gedaan kan worden op een faciliteit. Voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen is het beter dat vooraf duidelijk is waar ze aan toe zijn.

De staatssecretaris kwam in het Belastingplan 2012 met een lijst van doelen die het “algemeen nut” betreffen. De woningcorporaties zijn door de staatssecretaris niet opgenomen in deze lijst. De woningcorporaties konden per 1 januari 2012 dus geen beroep doen op de ANBI-status. Dit is dus in strijd met de uitspraak van de Hoge Raad op 13 januari 2012. In het Belastingplan 2013 daarentegen zijn woningcorporaties wel toegevoegd aan de lijst met instellingen die het algemeen nut beogen. Dit wordt later in het onderzoek nog nader toegelicht.

Daarnaast staat het rechtszekerheid bieden aan degenen die niet bij het geschil betrokken zijn niet op de voorgrond. Dat betekent dat de rechter slechts in het voorliggende geval een uitleg aan de open norm geeft en niet in het algemeen. De rechter zal doorgaans rechtsbescherming laten prevaleren boven de rechtsvorming in de zin van de vorming van algemene regels.¹⁸⁴ Rechtsbescherming is ook belangrijk voor belastingplichtige, maar wanneer de rechter geen algemene regels vormt, blijft het

¹⁷⁹ Hof 's-Hertogenbosch 24 januari 2008, nr. 06/00436, V-N 2008/35.18.

¹⁸⁰ Rechtbank Leeuwarden 29 oktober 2009, nr. AWB 08/1133, V-N 2010/15.2.3.

¹⁸¹ Rechtbank 's-Gravenhage 12 maart 2010, nr. AWB 08/9352, V-N 2010/32.2.2.

¹⁸² Hof Leeuwarden 9 juli 2010, nr. 09/00165.

¹⁸³ HR 13 januari 2012, nr. 10/03464, LJN: BQ0525, BNB 2012/89.

¹⁸⁴ Commissie algemeen nut beogende instellingen, *Rapport van de commissie Algemeen nut beogende instellingen*, Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap no. 232, Kluwer: Deventer 2007, pag. 51.

voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige iedere keer weer lastig om te beoordelen wat algemeen belang daadwerkelijk inhoudt en wanneer een belastingplichtige aangemerkt kan worden als ANBI. Dit bevordert dus niet de rechtszekerheid van de belastingplichtige.

De Belastingdienst heeft daarnaast ook macht ten opzichte van belastingplichtigen, omdat er tussen Belastingdienst en belastingplichtige sprake is van een asymmetrische verhouding. De Belastingdienst kan de open norm zo invullen dat het tot een zo efficiënt mogelijk uitvoering van de wet zal leiden. Voor de overheid prevaleert het uitvoeringsbelang vaak boven het algemeen belang.¹⁸⁵ Rechters hoeven daar niet in mee te gaan, maar dan zal de belastingplichtige in beroep moeten gaan om haar gelijk te krijgen.

Naast de Hoge Raad die in meerdere zaken een oordeel heeft gegeven over “algemeen belang”, heeft de staatssecretaris ook een omschrijving van het begrip ‘algemeen belang’ gegeven. Deze houdt in 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.¹⁸⁶ Dit is echter een andere benadering dan die van de Hoge Raad, want het is vaak juist kenmerkend voor ANBI’s dat er persoonlijke betrokkenheid van bestuurders bij het doel van de instelling is. Als ouders bijvoorbeeld 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 van zijn), een doel zeer dicht bij hun eigen levenssfeer, is niet automatisch sprake van het niet beogen van het algemeen nut, omdat het doel in de directe levenssfeer van de ouders ligt. Het onderzoek wordt immers niet alleen ten bate van hun kind gedaan, maar ook voor andere kinderen die aan deze ziekte lijden. De Hoge Raad heeft niet geoordeeld dat de doelen van de activiteiten buiten de levenssfeer van de bestuurder of leden moeten liggen. Opvattingen van de staatssecretaris zijn niet altijd bindend, maar het kan wel verwarrend zijn voor belastingplichtigen als de staatssecretaris niet in overeenstemming met de Hoge Raad uitspraken doet.

Aan de eis dat wetten eenvoudig, duidelijk en toegankelijk moeten zijn, was bij de ANBI-regeling niet altijd voldaan. De definitie van ANBI’s vond men terug in artikel 6.33 sub b Wet inkomstenbelasting 2001. De definitie van een ANBI was als volgt: “door de inspecteur als zodanig aangemerkte uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogende instellingen”. Voor belastingplichtigen is deze definitie niet duidelijk en toegankelijk, want het artikel geeft geen uitleg aan het begrip “algemeen belang”. Zoals eerder ook weergegeven op basis van de jurisprudentie. Daarnaast is het op basis van de parlementaire geschiedenis en de uitleg van de staatssecretaris voor de belastingplichtige

¹⁸⁵ Commissie algemeen nut beogende instellingen, *Rapport van de commissie Algemeen nut beogende instellingen*, Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap no. 232, Kluwer: Deventer 2007, pag. 51.

¹⁸⁶ *Kamerstukken I*, 2009/2010, 31.930, D, p.15.

ook niet duidelijk wanneer er daadwerkelijk sprake is van een algemeen belang, omdat er geen duidelijke uitleg aan wordt gegeven.

Ten tweede moet er om de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid te bevorderen ook gestreefd worden naar een bestendig karakter van wetgeving. De wetgeving met betrekking tot ANBI's is echter al meerdere malen veranderd. In eerste instantie werd er in artikel 6.33b wet IB 2001 een limitatieve opsomming van instellingen die het algemeen nut beoogden in het artikel opgenomen. Later verdween deze opsomming uit het artikel en was er sprake van instellingen die het algemeen nut beoogden. Er werd door de staatssecretaris geen inhoudelijke wijziging beoogd, maar de tekst van het artikel werd tekstueel wel aangepast. Ook werd in januari 2010 het kwantitatieve vereiste aangepast. Waar er eerst nog sprake was van een algemeen belang van 50% werd dit in 2010 veranderd in 90% het algemeen belang beogen. Kort gezegd is de wetgeving met betrekking tot ANBI's niet bestendig. Naast de bestendigheid wordt de eenvoud en duidelijkheid van de wetgeving ook niet bevorderd door de continue wijzigingen van de wetsartikelen door de wetgever. Door bijvoorbeeld de limitatieve opsomming uit het wetsartikel te schrappen, werd het voor de belastingplichtige onduidelijk of bijvoorbeeld een charitatieve instelling nog steeds een ANBI was en er aanspraak kon worden gemaakt op de ANBI-status. De belastingplichtige zou dit wel na kunnen gaan in de parlementaire geschiedenis en de memorie van toelichting, maar in eerste instantie heeft de belastingplichtige niet duidelijk voor ogen wat de wetgever met de aanpassing van de wetgeving heeft bedoeld.

De termen “algemeen maatschappelijk belang”, “algemeen nut” en “algemeen belang” worden in de wetten, jurisprudentie en literatuur door elkaar heen gebruikt. Er mocht geconcludeerd worden dat er met de verschillende begrippen hetzelfde bedoeld wordt. Echter bevordert het niet de eenvoud en duidelijkheid van wetgeving wanneer er geen eenduidig begrip wordt gebruikt in de wetgeving. De Commissie Algemeen nut beogende instellingen pleit in haar rapport ook voor een eenduidig gebruik van deze begrippen in de verschillende wetten.¹⁸⁷ Wanneer er een eenduidig begrip wordt gebruikt, draagt dat bij aan de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de wetgeving, maar ook de rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

Een derde vereiste waaraan de wetgeving dient te voldoen is de onderlinge afstemming van de wetten. Wanneer wetten namelijk niet op elkaar afgestemd zijn, kan dat leiden tot inconsistenties. Daarnaast kan dit ook zorgen voor onnodige problemen bij lagere regelgevers, uitvoerders, handhavers, belastingplichtige en de rechter. De ANBI komt voor in verschillende belastingwetten, de Wet inkomstenbelasting 2001, de Successiewet 1956 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De definitie van de ANBI is te vinden in de Wet inkomstenbelasting 2001. Op grond van de

¹⁸⁷ Commissie algemeen nut beogende instellingen, *Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen*, Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap, nr. 232, Deventer: Kluwer 2007, blz. 43-44.

parlementaire geschiedenis mogen we er vanuit gaan dat de definitie die geformuleerd wordt in de Wet inkomstenbelasting 2001 ook gebruikt mag worden in de schenk- en erfbelasting en de vennootschapsbelasting. Van de ene kant wordt onderlinge afstemming van de wetgeving bevorderd, want indien er namelijk in iedere wet een afzonderlijke en verschillende definitie van een ANBI werd gegeven zou dat de rechtszekerheid van de belastingplichtige niet bevorderen. Van de andere kant is het voor de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijk van de wetgeving niet bevorderlijk dat de definitie is opgenomen in de Wet inkomstenbelasting 2001, want belastingplichtigen moeten dan op grond van de memorie van toelichting en de parlementaire geschiedenis er vanuit gaan dat het begrip uit de inkomstenbelasting identiek is voor de Successiewet 1956 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Naast de problematiek rondom het kwalitatieve vereiste speelt ook het kwantitatieve vereiste een rol. Met ingang van 2006 is een algehele vrijstelling voor ANBI's ingevoerd. In dat verband is het 50%-criterium aan de orde geweest. In het verleden moest er sprake zijn van het beogen van 50% algemeen belang om een ANBI-status te verkrijgen. Per 1 januari 2010 is dit vereiste veranderd in het beogen van 90% algemeen belang. Alle ANBI-beschikkingen die verleend waren voor de invoering van de 90%-regel zijn met ingang van 1 januari 2010 vervallen. Dit betekende dat alle instellingen opnieuw een beschikking moesten aanvragen. Dit had veel administratieve gevolgen.¹⁸⁸ Het is niet uitgesloten dat er voor de nieuwe beschikking vaak geprocedeerd moest worden door de belastingplichtige. Dit is niet goed voor de rechtszekerheid van de belastingplichtige.

De kwantitatieve eis brengt nog een tweede probleem met zich mee. De kwantitatieve eis houdt in dat het algemeen belang voor 90% of meer beoogd moet worden. De vraag is echter hoe men aan die 90% moet komen. Tot januari 2010 gold het criterium dat het algemeen belang en het particulier in gelijke mate gediend moest worden. De Hoge Raad oordeelde toen dat er niet per uur dat een vereniging of stichting werd besteed, nagegaan kon worden of het particuliere of algemene belang werd gediend en vervolgens gaan kijken of er aan de percentages werd voldaan. De vraag moet ten aanzien van de activiteiten in zijn totaliteit worden beantwoord. In verband met die vraag kan wel een verschillend gewicht worden gehangen aan de verschillende activiteiten en de daaraan bestede tijd. Het aanleggen van een zuiver rekenkundige maatstaf is dus onzuiver volgens de Hoge Raad, maar de Hoge Raad gaf geen duidelijkheid over hoe wat dan wel een juiste maatstaf zou zijn.¹⁸⁹ Het 90% criterium blijft een vage norm, wat tot rechtsonzekerheid leidt voor belastingplichtigen die een beroep willen doen op de ANBI-status.

Om een ANBI-status te verkrijgen, dient belastingplichtige een verzoek tot de ANBI-status in bij de Belastingdienst. De Belastingdienst kan dit verzoek afwijzen indien zij van mening is dat er geen

¹⁸⁸ I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Instellingen van algemeen nut', *WFR* 2009/856, par. 3.2.

¹⁸⁹ HR 8 januari 1997, nr. 31 591, *FED* 1997/106.

sprake is van een ANBI. Wanneer de belastingplichtige het niet eens is met het oordeel van de Belastingdienst, kan zij een beroep indienen bij de Rechtbank. Het beroep bij de Rechtbank leidt tot hoge kosten voor de belastingplichtige. Deze kosten bestaan uit proceskosten en de kosten voor juridische bijstand dan wel advisering. Naast deze kosten die gemoeid zijn bij een rechtszaak, kost een juridisch proces ook veel tijd. Een gemiddelde rechtszaak duurt minimaal een jaar. Al met al leidt dit tot rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige, omdat belastingplichtige in de tussentijd niet weet of zij aanspraak kan maken op de fiscale faciliteiten die gelden voor ANBI's. Wanneer belastingplichtigen voortdurend in beroep moeten gaan bij de rechter, omdat het voor belastingplichtigen niet duidelijk is wanneer er sprake is van een algemeen belang, leidt dat ook tot inefficiëntie. Voor de doelmatigheid en doeltreffendheid van wetgeving is het beter als er duidelijke doelstellingen en wetgeving wordt opgesteld en daarnaast een goede voorlichting aan belastingplichtigen wordt gegeven, zodat ze weten waar ze aan toe zijn en niet steeds in beroep hoeven te gaan bij de Rechtbank.

6.3 Tussenconclusie

De regelgeving tot en met 1 januari 2012 is in de vorige paragraaf geëvalueerd. Er was sprake van een open norm met betrekking tot de invulling van het algemeen belang. In de wetgeving was dus geen duidelijke omschrijving of definitie te vinden. De staatssecretaris ging er vanuit dat de open norm ingevuld zou worden in de Rechtspraak. Dit leidde tot veel procedures in de Rechtbank en bij de Hoge Raad. Dit kost tijd en geld voor de belastingplichtige en de Belastingdienst. De jurisprudentie heeft ook niet tot een consistente regelgeving met betrekking tot de invulling van het begrip “algemeen belang” geleid, ondanks de vele arresten die er gewezen zijn op het gebied van het algemeen belang. De jurisprudentie en de wetgeving hebben niet voor veel rechtszekerheid voor belastingplichtigen gezorgd. Wanneer belastingplichtigen in beroep moeten gaan bij de Rechtbank leidt dat tot nog meer rechtsonzekerheid, omdat de belastingplichtige tijdens het proces niet weet waar hij aan toe is en een procedure vaak jaren kan duren en een regeling vervolgens met terugwerkende kracht wordt toegepast. De wetgever zou beter het begrip particulier belang op kunnen nemen in de wet, zodat het voor de belastingplichtige duidelijk is wat het onderscheid tussen het algemeen belang en particulier belang is, zodat vooraf voor belastingplichtigen duidelijk is op welke faciliteiten ze recht hebben.

Op het gebied van eenvoud, duidelijkheid en kenbaarheid zou de wet ook aangepast moeten worden. Artikel 6.33 lid 1 sub b Wet inkomstenbelasting 2001, waarin de definitie van een ANBI is opgenomen, is niet zodanig duidelijk geformuleerd dat het voor belastingplichtigen duidelijk is wat een algemeen nut beogende instelling inhoudt. Ook in het voor de eenvoud van de wetgeving niet voordelig dat de definitie is opgenomen in de Wet inkomstenbelasting 2001, aangezien deze definitie ook geldt voor andere belastingwetten. De belastingplichtige zal in de parlementaire geschiedenis en

de jurisprudentie moeten kijken om te weten of ze een beroep kan doen op de ANBI-status en heeft dan vaak nog niet de zekerheid dat de regeling voor haar geldt. Daarnaast is de wet ook niet bestendig, want de wetgeving is in de afgelopen jaren meerdere malen aangepast door de wetgever. De wetgever heeft niet altijd een inhoudelijke wijziging van de wet bedoeld, maar dat kan voor belastingplichtigen nog al eens onduidelijk zijn. Dit biedt geen houvast voor belastingplichtigen.

De wetgeving op het gebied van ANBI's is wel onderling op elkaar afgestemd. De definitie van het begrip "ANBI" is voor de vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting gelijk. Ook wordt er met de verschillende begrippen "algemeen belang", "algemeen nut" en "algemeen maatschappelijk belang" hetzelfde bedoeld. Echter dit afwisselend gebruik van begrippen kan voor de belastingplichtige ook verwarrend zijn. Het zou beter zijn als de wetgever een uniform begrip in alle drie de wetten zou gebruiken. Dat zou de rechtszekerheid van de belastingplichtige bevorderen.

In het volgende hoofdstuk wordt aan de hand van het toetskader uit hoofdstuk twee onderzocht of de nieuwe regeling, die per 1 januari 2012 is ingevoerd, tot dezelfde problemen zullen leiden of dat de verandering van de regelgeving ook nog een verbetering teweegbrengt op het gebied van rechtszekerheid, onderlinge afstemming en eenvoud van de wetgeving. Vervolgens wordt er in het laatste hoofdstuk een vergelijking gemaakt tussen de oude en nieuwe wetgeving met betrekking tot ANBI's op het gebied van rechtszekerheid, eenvoud en onderlinge samenhang, waaruit conclusies worden getrokken.

Hoofdstuk 7 Toetsing ANBI-wetgeving na invoering van de Geefwet 2012 aan de kwaliteitseisen

7.1 Inleiding

In hoofdstuk zes is de wetgeving die gold ten aanzien van ANBI's voor 1 januari 2012 getoetst aan de drie kwaliteitseisen voor wetgeving: rechtszekerheid en rechtmatigheid, onderlinge samenhang en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Daaruit zijn conclusies getrokken betreft de kwaliteit van de wetgeving. In hoofdstuk drie is beschreven wat de aanpassingen van de faciliteiten in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 luiden en wat de nieuwe artikelen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen die ANBI's vanaf 1 januari 2012 behelzen. In dit hoofdstuk zal de wetgeving vanaf 1 januari 2012 onderworpen worden aan het toetskader.

De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is: Wat zijn de gevolgen voor de kwaliteit van de wetgeving voor de belastingplichtige, de ANBI, op het gebied van rechtszekerheid, eenvoud en de onderlinge afstemming na de invoering van de Geefwet 2012 en leidt de Geefwet 2012 tot andere problemen met betrekking tot de rechtszekerheid, eenvoud en onderlinge samenhang?

In paragraaf twee wordt het toetsingskader toegepast en in paragraaf drie wordt antwoord gegeven op bovenstaande deelvraag.

7.2 Toetsingskader toegepast

Allereerst dient wetgeving de rechtszekerheid van belastingplichtigen te dienen. Een van de problemen op het gebied van rechtszekerheid die speelden vóór 1 januari 2012 was dat er geen duidelijke omschrijving van het begrip “algemeen belang” in de wetgeving te vinden was. De staatssecretaris gaf wel een lijst met een opsomming van instellingen die het algemeen belang beoogden, maar in veel gevallen was de lijn tussen particulier belang en algemeen belang niet goed te trekken. Dit is ook af te leiden uit de hoeveelheid jurisprudentie van de Hoge Raad. Een van de veranderingen die plaatsgevonden heeft met ingang van de nieuwe wetgeving, is dat de wetgever een definitie van algemeen belang heeft opgenomen in artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen. In lid 3 van dit artikel staat een opsomming doelen die door de wetgever gezien worden als “algemeen nuttige doelen”. Het opnemen van een definitie en een lijst met doelen van algemeen nut in de Algemene wet inzake rijksbelastingen bevordert de rechtszekerheid ten opzichte van de eerdere situatie, omdat het nu voor belastingplichtigen duidelijk is dat de definitie van toepassing is op alle belastingwetten waarin ANBI's voorkomen.

Een tweede probleem op het gebied van rechtszekerheid is de situatie rondom de woningcorporaties. Woningcorporaties zijn per 1 januari 2012 door de wetgever niet opgenomen in de lijst met doelen

van “algemeen nut”. De leden van de PvdA-fractie vroegen in de Nota naar aanleiding van het verslag¹⁹⁰ of het de bedoeling van de staatssecretaris was om met het onderbrengen van de wettelijke definitie in de Algemene wet inzake rijksbelastingen te voorkomen dat woningcorporaties een beroep kunnen doen op de ANBI-status. De staatssecretaris heeft daarop geantwoord dat het niet de bedoeling is om het aantal bestaande ANBI's in te perken of uit te breiden.¹⁹¹ Dit staat echter haaks op het oordeel van de Hoge Raad in de zaak van 13 januari 2012.¹⁹² De Belastingdienst nam lange tijd het standpunt in dat woningcorporaties geen ANBI's waren. Meerdere lagere rechters deden uitspraken over de vraag of een woningcorporatie aangemerkt kon worden als ANBI. Na tegengestelde uitspraken van lagere rechters heeft de Hoge Raad op 13 januari beslist dat woningcorporaties met terugwerkende kracht wel aangemerkt kunnen worden als een ANBI. De staatssecretaris heeft met de invoering van de Geefwet 2012 woningcorporaties per 1 januari 2012 wettelijk uitgesloten als ANBI. Deze wetswijziging heeft geleid tot de motie van de Kamerleden Groot en Omtzigt¹⁹³ waarin ze de regering hebben verzocht haar visie te geven op de maatschappelijke rol van woningcorporaties en de daarbij passende fiscale behandeling. Daarnaast heeft ook de vaste commissie voor Financiën op 24 januari 2012¹⁹⁴ gevraagd naar de gevolgen die het kabinet verbindt aan het arrest van de Hoge Raad van 13 januari 2012. In een brief van 13 september 2012¹⁹⁵ heeft de staatssecretaris gehoor gegeven aan de bovengenoemde motie en brief. Hierin wordt bepaald dat activiteiten op het gebied van volkshuisvesting, voor zover deze worden uitgevoerd door woningcorporaties of zorgcorporaties die op de voet van artikel 70 eerste lid Woningwet zijn toegelaten als instellingen die uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2012 als categorie toegevoegd worden aan de ANBI-definitie zoals die is opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen.¹⁹⁶ In het Belastingplan 2013¹⁹⁷ is dit tevens bevestigd.

De staatssecretaris heeft onduidelijkheid geschapen voor de belastingplichtigen, omdat er in eerste instantie geen gehoor werd gegeven aan de uitspraak van de Hoge Raad, waarna hij de wetgeving vervolgens met terugwerkende kracht moest aanpassen. De tegengestelde uitspraken van de staatssecretaris en de Hoge Raad leiden tot rechtsonzekerheid van de belastingplichtige. Ook voor de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de wetgeving is het niet bevorderlijk. Het is voor belastingplichtigen niet duidelijk of ze wel of niet een beroep kunnen doen op de faciliteiten die

¹⁹⁰ *Kamerstukken II 2011/2012*, 33 003, nr. 6, pag. 18.

¹⁹¹ *Kamerstukken II 2011/2012*, 33 003, nr. 6, pag. 18.

¹⁹² HR 13 januari 2012, nr. 10/03464, *BNB* 2012/89.

¹⁹³ *Kamerstukken II 2011/2012*, 33 003, nr. 56 (Motie van de leden Groot en Omtzigt).

¹⁹⁴ *Kamerstukken I 2011/2012*, 33 033, nr. Q.

¹⁹⁵ *Kamerstukken I 2011/2012*, 33 033, nr. U.

¹⁹⁶ *Kamerstukken II 2011/2012*, 33 003, nr. 56 (Motie van de leden Groot en Omtzigt).

¹⁹⁷ *Kamerstukken II 2012/2013*, 33 403, nr. 3.

gelden voor ANBI's. Het vereiste van bestendigheid van wetgeving wordt ook niet nageleefd als de wetgeving meerdere keren in een jaar aangepast moet worden door de wetgever.

Het kwantitatieve vereiste, wat inhoudt dat het algemeen belang voor 90% of meer beoogd moet worden, geldt ook nog steeds met ingang van de nieuwe wetgeving. Ook hier is door de staatssecretaris geen wijziging beoogd. In de Nota naar aanleiding van de Geefwet¹⁹⁸ geeft de staatssecretaris expliciet aan dat het niet gaat om een inkomenscriterium. Doelen die als algemeen nuttig worden beschouwd, zijn vastgelegd in artikel 5b lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het 90%-criterium houdt in dat de instelling (nagenoeg) geheel een algemeen nuttig belang moet dienen. Dit in tegenstelling tot een particulier belang dat kan worden gediend. De wijze waarop kan worden nagegaan of dit in voldoende mate gebeurt, hangt samen met het specifieke doel dat wordt beoogd. De nadruk zal vanaf 1 januari 2012 liggen op de bestedingen van een instelling. Indien met de bestedingen, de uitgaven van een instelling nagenoeg geheel een algemeen belang wordt gediend, is voldaan aan het criterium. Indien een instelling geen algemeen nuttig doel nastreeft door bepaalde financiële uitkeringen te doen, maar dit doet in de vorm van bepaalde activiteiten, zoals een theater of een museum, ligt er bij het 90%-criterium de nadruk op de toets of 90% van de uitgaven wordt gedaan ten behoeve van deze activiteiten.¹⁹⁹ De staatssecretaris geeft dus een toelichting op de kwantitatieve toets ten opzichte van de wetgeving voor 1 januari 2012. Dit leidt tot meer rechtszekerheid voor de belastingplichtige. De uitleg die wordt gegeven, is niet in strijd met de jurisprudentie van vóór 1 januari 2012 en de wetgever heeft ook geen verandering beoogd, dus de uitleg leidt tot meer duidelijkheid en dus ook tot meer rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

Zoals eerder gezegd kwam de Hoge Raad in het arrest van 12 mei 2006²⁰⁰ met een dubbele toets (kwalitatieve en kwantitatieve vereiste) om na te gaan of er sprake is van een ANBI. Er moest aan een kwalitatief criterium en een kwantitatief criterium voldaan zijn. In de Nota naar aanleiding van het verslag spreekt de staatssecretaris van een kwalitatieve toets (is in de doelstelling sprake van het beogen van algemeen nut) en een kwantitatieve toets (gebeurt dat bij meer dan 90%) bij de ANBI-status.²⁰¹ Dit betekent dat de staatssecretaris dezelfde toets hanteert als de Hoge Raad in zijn arrest van vóór 1 januari 2012. Hieruit blijkt ook dat de staatssecretaris geen inhoudelijke wijziging beoogd heeft met betrekking tot de ANBI-status van instellingen. Dit zorgt voor meer rechtszekerheid voor belastingplichtigen, omdat belastingplichtigen weten dat de jurisprudentie van de Hoge Raad van vóór 1 januari 2012 nog van toepassing is na de wijziging van de wetten per 1 januari 2012.

¹⁹⁸ *Kamerstukken II 2011/2012, 33 006, nr.6, pag. 10.*

¹⁹⁹ *Kamerstukken II 2011/2012, 33 006, nr.6, pag. 10.*

²⁰⁰ HR 12 mei 2006, nr. 40 684, *BNB* 2006/267.

²⁰¹ *Kamerstukken II, 2011/2012, 33 006, nr. 6, pag. 10.*

Wetgeving dient ook te voldoen aan het vereiste van onderlinge afstemming. De definitie van het begrip “ANBI” is van de Wet inkomstenbelasting 2001 verplaatst naar de Algemene wet inzake rijksbelasting, waardoor het begrip voor alle rijksbelastingen gelijk is, met uitzondering van de Wet omzetbelasting 1968. Deze wet hanteert een eigen begrip dat in overeenstemming is met het Europese begrippenkader. De harmonisatie van het begrip “ANBI” voor alle belastingwetten is een vooruitgang ten opzichte van de oude wetgeving, omdat de wetten onderling beter op elkaar afgestemd zijn. Voor belastingplichtigen is het duidelijk dat indien zij een ANBI-status verwerven, deze status geldt voor de inkomstenbelasting, de erf- en schenkbelasting en de vennootschapsbelasting, waardoor alle faciliteiten ook van toepassing kunnen zijn op deze belastingplichtigen.

Aan het vereiste van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de wetgeving moet ook voldaan worden. De staatssecretaris heeft aangegeven dat het begrip “algemeen belang” geen inhoudelijke wijziging heeft ondergaan per 1 januari 2012 met de komst van artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen. Dat betekent dat de jurisprudentie van vóór 1 januari 2012 van belang blijft voor de uitleg van het begrip. De staatssecretaris heeft ook niet bedoeld om de lijst van instellingen uit te breiden of in te perken. De definitie van het begrip ‘ANBI’ is dus niet eenvoudiger en duidelijker geworden ten opzichte van de wetgeving vóór 1 januari 2012. De lijst van doelen die algemeen nut beogen in lid 3 van artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen is wel een verduidelijking ten opzichte van de wetgeving vóór 1 januari 2012. Na het schrappen van de limitatieve opsomming van doelen in het wetsartikel per 1 januari 2010 was het voor belastingplichtigen wel eens onduidelijk welke doelen het algemeen nut beoogden. De staatssecretaris heeft toen op verzoek van de Eerste Kamer wel een lijst van voorbeelden gegeven, maar een wettelijke opsomming schept voor belastingplichtigen meer duidelijkheid en dus ook meer rechtszekerheid. Het nadeel van de nieuwe regeling is dus dat er nog steeds niet duidelijk uitgelegd is wat het onderscheid is tussen algemeen belang en particulier belang, dan wel beperkt belang. In de toekomst zullen waarschijnlijk nog steeds rechtszaken aangespannen worden over het begrip “algemeen belang”.

Daarnaast dient wetgeving bestendig te zijn. Dit houdt in dat de wet niet frequent gewijzigd hoeft te worden. De wetgeving betreffende ANBI's was in het verleden niet bestendig. Artikel 6.33 sub b Wet inkomstenbelasting 2001 werd bijvoorbeeld regelmatig gewijzigd, ondanks dat de staatssecretaris, ook in het verleden geen inhoudelijke wijziging beoogde. Per 1 januari 2012 zijn een aantal faciliteiten voor ANBI's uit de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956 aangepast. Artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt per 1 januari 2013 zelfs weer aangepast, omdat de staatssecretaris niet in overeenstemming met de Hoge Raad gehandeld had inzake de woningcorporaties. De continue wijzigingen aan de wetsartikelen zorgt niet voor bestendige en duidelijke wetgeving voor belastingplichtigen. De rechtszekerheid van belastingplichtigen wordt hier niet door bevorderd, voor wat betreft de bestendigheid is de situatie dus nog niet veranderd ten opzichte van de oude wetgeving. Een tweede probleem met betrekking tot de

bestendigheid van de wetgeving per 1 januari 2012 betreffende ANBI's is gelegen in het ontbreken van een restcategorie in artikel 5b lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen. De wetgever heeft een lijst met doelen die het algemeen belang beogen opgenomen in het wetsartikel, maar heeft in deze lijst geen restcategorie opgenomen. In het verleden heeft het Parlement gekozen voor een open norm van "algemeen belang" om ruimte te geven voor toekomstige maatschappelijke ontwikkelingen.²⁰² De staatssecretaris heeft met de invoering van de Geefwet 2012 aangegeven inhoudelijk niks te willen wijzigen aan het begrip "algemeen belang". Het ontbreken van een restcategorie in de lijst van doelen van algemeen belang sluit niet aan bij het ruimte laten voor toekomstige maatschappelijke ontwikkelingen, want als er maatschappelijke veranderingen optreden zal de wet aangepast moeten worden, omdat er dan nieuwe doelen aan de lijst in artikel 5b lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen toegevoegd moeten worden. Voor de bestendigheid van de wetgeving, met het oog op de toekomst, was de opname van een restcategorie in de lijst van doelen van algemeen nut wel aanbevelingswaardig geweest.

Daarnaast stelde de wetgever tot en met 1 januari 2012 geen eisen aan het begrip "instelling". Met ingang van 1 januari 2012 is dit aangepast en worden er wel eisen gesteld aan de rechtsvorm van instellingen die een beroep doen op de ANBI-status. Artikel 5b lid 1 sub a Algemene wet inzake rijksbelastingen sluit vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen of andere maatschappijen waarin bewijzen van deelgerechtigheid kunnen worden uitgegeven uit van een beroep op de ANBI-status. De staatssecretaris gaf bij de invoering van de Geefwet 2012 aan dat instellingen die de ANBI-status al verworven hadden vóór 1 januari 2012 de status mogen behouden.²⁰³ Dit bevordert de rechtszekerheid van belastingplichtigen, want hoe duidelijker een artikel geformuleerd is, hoe rechtszekerder de situatie is voor belastingplichtigen. Een andere wijziging die per 1 januari 2012 is doorgevoerd is dat publiekrechtelijke lichamen van rechtswege ANBI's zijn. Ze hoeven niet meer als zodanig aangewezen te worden door de Belastingdienst.²⁰⁴ De eenvoud en de duidelijkheid wordt bevorderd door dat de wetgever in artikel 5b lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft opgenomen welke instellingen geen beroep kunnen doen op de regeling en voor de publiekrechtelijke lichamen is het ook duidelijk dat ze altijd aangewezen worden als ANBI wat bevorderlijk is voor de rechtszekerheid

²⁰² *Kamerstukken II*, 2008/2009, 31 930, nr. 9, pag. 57.

²⁰³ *Kamerstukken II* 2011/2012, 33 006, nr. 6, p. 37.

²⁰⁴ *Kamerstukken II* 2011/2012, 33 006, nr. 3, p. 21.

In dit hoofdstuk is de wetgeving betreffende ANBI's die per 1 januari 2012 ingevoerd is door de wetgever onder de naam Geefwet 2012 getoetst aan de kwaliteitseisen rechtszekerheid, eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid en onderlinge samenhang. De vraag die centraal stond in dit hoofdstuk was:

“Wat zijn de gevolgen voor de kwaliteit van de wetgeving voor de belastingplichtige, de ANBI, op het gebied van rechtszekerheid, eenvoud en de onderlinge afstemming na de invoering van de Geefwet 2012 en leidt de Geefwet 2012 tot andere problemen met betrekking tot de rechtszekerheid, eenvoud en onderlinge samenhang?”

Kort gezegd heeft de invoering van de Geefwet 2012 op een aantal punten gezorgd voor meer rechtszekerheid, onderlinge samenhang en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor belastingplichtigen.

Het opnemen van een wettelijke definitie van ANBI in een algemene rijksbelastingwet bijvoorbeeld. Deze wettelijke definitie en een lijst van doelen van algemeen nut in de Algemene wet inzake rijksbelastingen zorgen aan de ene kant voor meer rechtszekerheid voor belastingplichtigen doordat er specifiek is aangegeven wat een ANBI inhoudt, echter er is nog steeds niet duidelijk gemaakt door de wetgever wat er precies verstaan wordt onder algemeen belang dan wel particulier belang. De staatssecretaris heeft geen inhoudelijke wijziging beoogd op het gebied van algemeen belang, dus belastingplichtigen moeten nog steeds uitgaan van de jurisprudentie van de Hoge Raad. Wat betreft de kwantitatieve toets (90%-criterium) heeft de staatssecretaris meer duidelijkheid gegeven met de invoering van de Geefwet 2012. Daarnaast zorgt de problematiek rondom de ANBI-status van woningcorporaties voor veel onduidelijkheid bij belastingplichtigen, wat de rechtszekerheid niet bevordert.

Op het gebied van onderlinge samenhang van de wetgeving is vooruitgang geboekt. De harmonisatie van het begrip “Algemeen nut beogende instelling” in een Algemene rijksbelastingwet zorgt voor meer onderlinge samenhang tussen wetten.

Ten slotte is er nog de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van wetgeving. Ondanks de wettelijke definiëring is de wetgeving nog niet helemaal duidelijk en eenvoudig, omdat er nog steeds geen duidelijke uitleg van algemeen belang en particulier belang is gegeven door de wetgever. Daarnaast dient wetgeving ook bestendig te zijn. Echter de wetgeving betreffende ANBI's is al meerdere malen in een korte periode aangepast door de wetgever. Dit bevordert de bestendigheid van de wetgeving en daarmee dus ook niet de rechtszekerheid van belastingplichtigen niet. Ook het

ontbreken van een restcategorie in artikel 5b lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen zorgt voor onvoldoende ruimte voor maatschappelijke ontwikkelingen.

Kortom; de invoering van de Geefwet 2012 heeft op het gebied van rechtszekerheid, eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid en onderlinge samenhang geleid tot een aantal verbeteringen van de wetgeving, maar niet tot een oplossing van alle problemen die er voor 1 januari 2012 bestonden.

Hoofdstuk 8 Conclusie en aanbevelingen

In Nederland kennen we de zogenaamde ANBI's. Dit zijn instellingen, meestal stichtingen en verenigingen, die uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen. In de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Successiewet 1956 zijn er meerdere faciliteiten met betrekking tot deze instellingen opgenomen.

Algemeen nut komt al sinds 1917 voor in de Nederlandse wet. Echter dit begrip is sindsdien nog nooit gedefinieerd in de wetgeving. De Hoge Raad heeft in zijn jurisprudentie meerdere malen uitspraak gedaan over het “algemeen belang” in tegenstelling tot het “particulier belang”, maar deze jurisprudentie van de Hoge Raad heeft nooit tot consistente rechtsregels geleid.

De wetgeving met betrekking tot de belastingplicht van ANBI's heeft in het verleden vaak tot onduidelijkheid en vele rechtszaken geleid en is meerdere malen door de wetgever aangepast. Per 1 januari 2012 is de wetgever gekomen met de Geefwet 2012. Een aanpassing van de wetgeving betreffende ANBI's. Om die reden is in dit onderzoek de volgende vraag centraal gesteld:

Heeft de invoering van de Geefwet 2012 geleid tot meer rechtszekerheid, eenvoud en onderlinge afstemming van de regelgeving voor ANBI's met betrekking tot hun belastingplicht in de vennootschapsbelasting?

Voor de beantwoording van deze vraag is er gekeken naar de situatie vóór 1 januari 2012, vóór de invoering van de Geefwet 2012, en na de invoering van Geefwet 2012. Er is beschreven hoe het met de belastingplicht van ANBI's in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zit en op welke faciliteiten door de instellingen een beroep gedaan kon worden en hoe en in hoeverre deze faciliteiten aangepast zijn na invoering van de Geefwet 2012. Daarna is er een analyse van “algemeen belang” gemaakt op de grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad. De situatie vóór 1 januari 2012 is vervolgens getoetst aan de kwaliteitseisen rechtszekerheid, eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid en de onderlinge samenhang van wetgeving. In hoofdstuk zeven is vervolgens de wetgeving na de aanpassingen per 1 januari 2012 getoetst aan de drie kwaliteitseisen.

Op grond van dit onderzoek kan geconcludeerd worden dat de invoering van de Geefwet 2012 aan de ene kant heeft geleid tot meer rechtszekerheid voor de belastingplichtige, eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid en onderlinge samenhang van de wetgeving dan vóór 1 januari 2012. Aan de andere kant zou de wetgeving nog duidelijker, eenvoudiger en toegankelijker kunnen worden gemaakt kunnen worden voor belastingplichtigen, zodat er meer rechtszekerheid ontstaat.

De Geefwet 2012 is aan de ene kant een vooruitgang ten opzichte van de wetgeving voor 1 januari 2012, omdat er in de nieuwe wetgeving sprake is van een wettelijke definiëring van het begrip ANBI in een algemene wet die geldt voor alle belastingwetten. In dit artikel is ook een opsomming van de doelen opgenomen die het algemeen nut beogen. Aan de andere kant heeft de wetgever geen inhoudelijke wijziging van het begrip “algemeen belang” beoogd en is er door de wetgever geen uitleg aan het begrip “algemeen belang” gegeven. De doelen van algemeen nut uit lid 3 worden ook niet uitgebreid toegelicht in de memorie van toelichting. Ook ontbreekt er een restcategorie waardoor er onvoldoende ingespeeld kan worden op toekomstige ontwikkelingen, waardoor de wetgeving niet bestendig genoeg is. Doordat de wetgever geen uitleg heeft gegeven aan het begrip “algemeen belang”, zal er door belastingplichtigen nog steeds gekeken moeten worden naar de jurisprudentie van vóór 1 januari 2012 waar geen consistente rechtsregels uit voort gekomen zijn.

De onderlinge samenhang van de wetgeving is wel verbeterd ten opzichte van de oude situatie, er is namelijk sprake van een uniform begrip dat geldt voor alle belastingwetten waarin faciliteiten voor ANBI's zijn opgenomen. Voorheen was het begrip te vinden in de Wet inkomstenbelasting 2001 en was het niet duidelijk dat het artikel ook gold voor de andere belastingwetten. Het verplaatsen van het begrip naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen is dus een grote vooruitgang.

Op grond van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid is de wettelijke definiëring van het ANBI-begrip in de Algemene wet inzake rijksbelasting ook een vooruitgang ten opzichte van de oude situatie in die zin dat er een lijst met doelen is opgesomd in lid 3 en dat het duidelijk is dat het ANBI-begrip op alle belastingwetten van toepassing is. Echter het feit dat het begrip “algemeen belang” niet uitgelegd wordt door de wetgever levert nog steeds veel onduidelijkheid op voor belastingplichtigen, wat de eenvoud van wetgeving niet bevordert.

Wat betreft de belastingplicht van ANBI's heeft de verruiming van artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ertoe geleid dat alle stichtingen en verenigingen – die aan de winstgrenzen voldoen – een beroep kunnen doen op de vrijstelling van de belastingheffing in de vennootschapbelasting. Het vervallen van het vereiste van “het beogen van algemeen belang” heeft er dus toe geleid dat voor wat betreft de belastingplicht een verbetering heeft plaatsgevonden op het gebied van rechtszekerheid, aangezien de rest van de vereisten in artikel 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 duidelijk en eenvoudig zijn geformuleerd door de wetgever. Echter voor de overige fiscale faciliteiten in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 hebben de veranderingen in de wetgeving hebben naar mijn idee niet geleid tot een duidelijkere en eenvoudige wetgeving voor belastingplichtigen waardoor ze meer rechtszekerheid hebben met betrekking van hun belastingplicht in de vennootschapsbelasting en het kunnen toepassen van de faciliteiten in de Wet op de vennootschapbelasting 1969.

De harmonisatie van het begrip “algemeen belang” is dus wel een stap in de goede richting geweest van de wetgever. Echter, het was beter geweest wanneer de wetgever in artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen een duidelijke omschrijving van algemeen belang en particulier belang had gegeven, omdat het voor de duidelijkheid, eenvoud en rechtszekerheid van belastingplichtigen beter is als de democratisch gelegitimeerde wetgever zorgt voor een invulling van het begrip. Sinds 1917 is er in de Nederlandse wet sprake van het begrip “algemeen belang”. Deze open norm heeft tot heden ten dage nog niet geleid tot een duidelijke uitleg van het begrip in de jurisprudentie, ondanks de vele rechtszaken. Wanneer de wetgever duidelijk stelt wat er verstaan wordt onder de begrippen “algemeen belang” en “particulier belang” dan zullen er ook niet meer een dergelijk groot aantal rechtszaken komen in de toekomst, omdat het dan voor zowel belastingplichtigen en de Belastingdienst duidelijk is wanneer er wel een beroep gedaan kan worden op de ANBI-status en de faciliteiten in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en wanneer niet.

Naast de uitleg van het begrip “algemeen belang” door de wetgever had er een discussie moeten plaatsvinden voor wat betreft de doelen die als algemeen belang zijn genoemd in lid 3 van artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze opsomming bestaat al sinds lange tijd en is sindsdien nooit veranderd. Met het oog op de toekomst en de maatschappelijke ontwikkelingen zou het ook handig zijn om de doelen te vergelijken met andere landen waarin soortgelijke regelingen opgenomen zijn in de wetgeving als in de Nederlandse regeling van ANBI's, omdat er een mogelijkheid bestaat dat in andere landen misschien aan zaken gedacht is, waar men nog niet bij heeft stilgestaan. Wanneer er door de wetgever duidelijk omschreven wordt wat algemeen belang inhoudt en de lijst met doelen van algemeen belang uitgebreid besproken wordt door het Parlement, dan zal het in de toekomst ook leiden tot meer zekerheid voor alle betrokken partijen!

IV Literatuurlijst & Jurisprudentielijst

Wetgeving

Algemene wet inzake rijksbelastingen

Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994

Wet inkomstenbelasting 2001

Uitvoeringsregeling Inkomstenbelasting 2001

Wet Omzetbelasting 1968

Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Successiewet 1956

Wet Herziening Successiewet 1956, *Stb.* 2009, 564

Wet van 20 januari 1917, *Stb.* 189

Boeken

Commissie algemeen nut beogende instellingen 2007

Commissie algemeen nut beogende instellingen, *Rapport van de commissie Algemeen nut beogende instellingen*, Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap no. 232, Deventer: Kluwer 2007.

Commissie Maatschappelijke ondernemingen 2011

Commissie Maatschappelijke ondernemingen, *Maatschappelijke ondernemingen*, Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap, nr. 245., Deventer: Kluwer 2011.

De Kroon 2011

M.C.M. de Kroon e.a., *Cursus Belastingrecht (Formeel Belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2011.

De Vries en De Vries 2008

N.H. de Vries, R.J. de Vries, *Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2008-2009, Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2008.

Happé 1996

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996.

Hellema 1960

H.J. Hellema, *De rechtszekerheid in het fiscale recht, voordracht gehouden op de Belastingconsulentendag 1960*, Amsterdam: Uitgeverij FED 1960.

Hoogeveen 2011

M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, deel 19, Den-Haag: SDU Uitgevers 2011.

Jansen 2006

P.G.M. Jansen, *Beginnelsen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften, nummer 22, Den-Haag: SDU Uitgevers 2006.

Langen 1950

W.J. Langen, *Grondbeginselen van ons belastingstelsel*, Alphen aan de Rijn: N. Samsom 1950.

Niessen 2010

R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlandse Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010.

Schramade e.a. 2012/2013

W.P.J. Schramade e.a., *Vakstudie 05 (Inc. Belastingregeling voor het koninkrijk) Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2012/2013.

Schuyt, Gouwenberg en Dekkers 2011

T.N.M. Schuyt, B.M. Gouwenberg & R.H.F.P. Bekkers (Eds.), *Geven in Nederland 2011: Giften, nalatenschappen, Sponsoring en Vrijwilligerswerk*, Amsterdam: Reed Business B.V. 2011.

Stevens 2009

S.A. Stevens, *Belastingplicht in de Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2009.

Stevens 2011

L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Kluwer 2011.

Strik 2009

S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht VPB 2009/2010*, Deventer: Kluwer 2009.

Van Dijck en Van Vijeijken 2005

J.E.A.M. van Dijck, I. van Vijeijken, *Instellingen van algemeen nut*, Deventer: Kluwer 2005.

Artikelen:**Bruijsten 2002**

C. Bruijsten, 'De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving', *WFR* 2002, 715.

Hemels 2010

S.J.C. Hemels, 'In het algemene en sociale belang ANBI en SBBI in de nieuwe schenk- en erfbelasting', *TFO* 2010, 48.

Hemels 2011

S.J.C. Hemels, 'Beperkt belang versus particulier belang: een tweetrapstoets voor ANBI's', *FTV* 2011, 12.

Hemels 2012

S.J.C. Hemels, 'Gedefinieerde belangen: algemeen nut na de Geefwet', *WPNR* 2012, 6917.

Hemels 2012

S.J.C. Hemels, 'Commentaar artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen', *NDFR* 26 juli 2012.

Stevens 2012

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

Van de Streek 2010

J.L. van de Streek, 'Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen', *Tijdschrift voor ondernemingsbestuur* 2010, 1.

Van Eck 2010

J.P. van Eck, 'Het algemeen nut in de vennootschapsbelasting', *NTRF* 2010, 2486.

Van Vijfeijken 2009

I.F.J.A. van Vijfeijken, 'Instellingen van algemeen nut', *WFR* 2009, 856.

Wijkerslooth-Lhoëst 2011

S.A.M. Wijkerslooth-Lhoëst, 'De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen', *FTV* 2011, 51.

Websites:

ANP 2012

ANP, 'Accijnsverhoging tabak werkt averechts', *nu.nl* 27-04-2012, www.nu.nl.

Bockma 2011

H. Bockma, 'Bezuinigingen cultuur: hardste klappen bij theater en beeldende kunst', *Volkskrant* 10 juni 2011, 14.45 uur, www.volkskrant.nl.

Langelaar 2012

J. Langelaar, 'BTW-verhoging kost huishouden 180 euro per jaar', *Elsevier* 28-04-2012, www.elsevier.nl.

Zonneveld 2012

J. Zonneveld, 'Begrotingstekort, in 2013 terugbrengen naar 3% of niet?', *Verkiezingen 2012* 24-04-2012, www.verkiezingen2012.nl.

Kamerstukken en andere overheidsstukken:

Kamerstukken I, 2009/2010, 31.930, D.

Kamerstukken I 2011/2012, 33 003, nr. A.

Kamerstukken II, 1990/1991, 22 008, nr. 1-2.

Kamerstukken II, 2001/2002, 28 034, nr.4 (Belastingplan 2002-II).

Kamerstukken II, 2008/2009, 31 930, nr. 9.

Kamerstukken II, 2009/2010, 31 930, nr. 40.

Kamerstukken II, 2010/2011, 32 740, nr. 6.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 2.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 3.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 6.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 56.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. Q.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. U.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 006, nr. 2.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 006, nr. 3.

Kamerstukken II, 2011/2012, 33 006, nr. 6.

Kamerstukken II, 2012/2013, 33 403, nr. 3.

Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Aanwijzingen voor de regelgeving*, 18 november 1992, *Stcrt.* 2005, 87.

Besluit 9 april 1999, V-N 1999/20.11 (nader gewijzigd bij Besluit van 20 december 2002, V-N 2002/59.16).

Besluit Staatssecretaris van Financiën, 16 april 1999, DB99/882, *BNB* 1999/243, V-N 1999/24.11.

Besluit 20 november 2002, CPP2002/3050M Besluit, *BNB* 2003/56.

Brief van de Staatssecretaris 28 oktober 2011, AFP/2011/792.

Regeerakkoord VVD-CDA, “*Vrijheid en Verantwoordelijkheid*”, 30 september 2010.

Jurisprudentie:

Rechtbank Arnhem, 1 december 2006, nr. AWB 06/2523, *V-N* 2007/24.20.

Rechtbank Leeuwarden 29 oktober 2009, nr. AWB 08/1133, *V-N* 2010/15.2.3.

Rechtbank Haarlem, 10 februari 2010, AWB 09/1277, *NTFR* 2010/603.

Rechtbank 's-Gravenhage 12 maart 2010, nr. AWB 08/9352, *V-N* 2010/32.2.2.

Rechtbank Arnhem, 14 september 2010, AWB 09/2680, *LJN*: BN 8428.

Rechtbank Arnhem 16 december 2010, CPG 10/03464, *LJN*: BQ0525.

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

Hof Amsterdam 15 november 1985, nr. 2521/84, *V-N* 1986.

Hof 's-Gravenhage 26 augustus 1986, nr. 1394/85, *BNB* 1988/12, *V-N* 1987.

Hof 's-Gravenhage 21 april 1999, nr. 96/0377, *V-N* 1999/50.7.

Hof Arnhem 24 april 2001, nr. 98/3621, *V-N* 39.15.

Hof 's-Gravenhage 7 december 2001, nr. 98/04031, *V-N* 2001/7.23.

Hof 's-Hertogenbosch 24 januari 2008, nr. 06/00436, *V-N* 2008/35.18, *NTFR* 2008/544.

Hof Leeuwarden 9 juli 2010, nr. 09/00165.

Hoge Raad 11 maart 1926, B.3788.

Hoge Raad 12 oktober 1960, nr. 14.413, *BNB* 1960/296.

Hoge Raad 24 oktober 1962, nr. 14 853, *BNB* 1962/327.

Hoge Raad 17 december 1980, nr. 20 265, *BNB* 1981/28.

Hoge Raad 18 december 1985, nr. 22.937, *BNB* 1986/103.

Hoge Raad 29 oktober 1986, nr. 23 439, *BNB* 1987/30.

Hoge Raad 7 september 1988, nr. 24 965, *BNB* 1988/296.

Hoge Raad 15 november 1989, nr. 25 940, *BNB* 1990/48.

Hoge Raad 13 juli 1994, nr. 29.936, *BNB* 1994/280.

Hoge Raad 8 januari 1997, nr. 31 591, *FED* 1997/106.

Hoge Raad 1 december 1999, nr. 33 945, *BNB* 2000/24.

Hoge Raad 26 januari 2000, nr. 35 043, *BNB* 2000/212.

Hoge Raad 13 september 2000, nr. 35 368, *V-N* 2000/43.14.

Hoge Raad 7 november 2003, nr. 38.049, *BNB* 2004/30.

Hoge Raad 20 mei 2005, nr. 40 637, *BNB* 2005/289.

Hoge Raad 23 september 2005, nr. 41 367, *V-N* 2005/46.28.

Hoge Raad 12 mei 2006, nr. 40 684, *BNB* 2006/267.

Hoge Raad 13 januari 2012, nr. 10/03464, *LJN*: BQ0525, *BNB* 2012/89.