

# DE KWALITEITEN VAN ALGEMEEN NUT BEOGENDE INSTELLINGEN: HET BEOGEN GEWOGEN

MEVR. MR. DR. I.A. KOELE \*

## 1 Inleiding

Nog nimmer heeft het onderwerp van de algemeen nut beogende instellingen (hierna: ANBI's) zoveel aandacht gekregen als de laatste tijd. Dit proces is begonnen met de cri de coeur van Johan Cruijff waarin hij in 2006 opriep tot het afschaffen van schenkingsrecht bij schenkingen aan ANBI's; de vrijstelling kwam er razendsnel, maar met de volledige afschaffing van belastingheffing op de filantropische geldstroom naar en van alle ANBI's werd de ANBI gevoeliger voor misbruik dan voorheen. Dit heeft geleid tot diverse aanpassingen in de wetgeving, zowel ten aanzien van de voorwaarden voor de vrijstelling van schenkingsrecht als de voorwaarden voor de erkenning van de status als ANBI zelf.

De budgetkrimp van de overheid maakt dat ANBI's zich meer zullen richten op andere, structurele bronnen van inkomsten en daarbij zullen diensten tegen vergoeding en andere 'commerciële activiteiten' vaker nodig zijn om het algemeen nut uiteindelijk te kunnen blijven dienen.

In de actuele dagelijkse Nederlandse praktijk worden ANBI's echter steeds vaker geconfronteerd met afwijzingen van hun fiscale status, omdat zij commerciële activiteiten verrichten, waaronder soms al wordt begrepen het als aandeelhouder participeren in vennootschappen en/of het 'exploiteren' van onroerend goed. Aangegrepen aanleiding is de wetwijziging per 1 januari 2010, waarbij de definitie van ANBI's meer is gespecificeerd tot 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' het algemeen nut beogende instellingen.<sup>1</sup>

Het is echter zeer de vraag of deze toevoeging wel materiële betekenis heeft voor de vraag wat een ANBI precies wel en niet mag doen om deze begeerde status te verkrijgen c.q. te behouden. Aan de hand van de heersende

doctrine (onderdeel 2), recente jurisprudentie (onderdeel 3) en een blik over de grens naar de meer ontwikkelde rechtssystemen op dit punt (onderdeel 4), zal ik in deze bijdrage aangeven wanneer commerciële activiteiten in de weg staan aan het algemeen nuttige karakter van een instelling en wanneer dit niet het geval is. Ik sluit af met een conclusie (onderdeel 5).

## 2 Commerciële activiteiten en algemeen nut

De definitie van een ANBI in art. 6.33, eerste lid, Wet IB 2001 is met ingang van 1 januari 2010 gewijzigd. Waar tot die datum werd gesproken van ANBI's bij door de inspecteur als zodanig aangemerkte kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijk of het algemeen nut beogende instellingen, spreekt de wet vanaf het jaar 2010 over 'door de inspecteur als zodanig aangemerkte uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogende instellingen (...)'.<sup>2</sup>

Met betrekking tot de toevoeging 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' is in de parlementaire geschiedenis benadrukt dat het de bedoeling is om de jurisprudentie uit de jaren 90 te repareren die het mogelijk maakte dat een instelling als ANBI kwalificeert indien deze instelling zich wat haar activiteiten betreft voor ongeveer 50% richt op het algemene nut en voor 50% op bijvoorbeeld het particuliere belang van haar leden, de zogenoemde brassbandarresten. De casus betrof een lokale brassband in de juridische vorm van een vereniging die repetities organiseerde ten behoeve van zijn leden en lokale feesten opluisterde met zijn optredens.<sup>2</sup> In een vervolguitspraak na verwijzing oordeelde de Hoge Raad opnieuw over de vraag hoe activiteiten precies dienen te worden toegerekend aan het algemene respectievelijk het private belang: de Hoge Raad oordeelde dat deze vraag ten aanzien van de activiteiten in hun totaliteit beantwoord

\* Advocaat en belastingadviseur, Koele Private Client & Charity.

1 Art. 6.33, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001.

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

dienen te worden en dat een aanleggen van een zuiver rekenkundige maatstaf, in die zin dat van elk uur dat aan verenigingsactiviteiten is besteed, uit te maken of primair het algemene dan wel een particulier belang wordt gediend en vervolgens de aantallen uren van beide categorieën zonder meer op te tellen en te vergelijken, onjuist is. In deze context kan aan verschillende activiteiten en de daaraan bestede tijd zeer wel een verschillend gewicht toekomen.<sup>3</sup>

Ondanks deze duidelijke richtlijn werd de brassbandjurisprudentie in de praktijk nogal eens zo geïnterpreteerd dat een ANBI zou kunnen volstaan met, rekenkundig gezien, 50% activiteiten die gericht waren op het publiek. Dat de Belastingdienst met een dergelijke uitleg problemen heeft, ligt voor de hand. Naar mijn opvatting is dit echter niet de strekking geweest van de brassbandarresten, maar heeft de Hoge Raad veel meer willen uitdrukken dat in het geval van een vereniging met publieke activiteiten de aanwezigheid van leden en ledenbelangen niet per definitie de kwalificatie van een ANBI in de weg hoeft te staan.

Ondertussen is de nieuwe wettelijke formulering, zoals deze is gewijzigd per 1 januari 2010, verre van nieuw. Bij een Technische Herziening is in het jaar 1985 de wettelijke omschrijving 'rechtspersoon welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen maatschappelijk belang beoogt' vervangen door: 'kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen'. De bedoeling van deze wetswijziging was om eenvormigheid te krijgen in de wettelijke formuleringen, maar inhoudelijk werd geen wijziging beoogd.<sup>4</sup>

De jurisprudentie uit de periode, die dateert vóór de wijziging in 1985, is dan nu ook weer verrassend actueel. De meest belangwekkende uitspraak voor dit onderwerp is het arrest van de Hoge Raad dat eind 1985<sup>5</sup> is geweest met betrekking tot een stichting die een uitgeverij dreef in muziekboeken in een alternatief, eenvoudiger muziekschrift met als doelstelling om meer mensen muziek te laten beoefenen. De Hoge Raad oordeelde dat de uitspraak van het hofelijk gaf van een onjuiste rechtsopvatting, daar waar het hof stelde dat 'in het algemeen bij het ontwikkelen van begaafdheden die de muziekbeoefening mogelijk maken voorop staat te voorzien in de behoeften van diegenen bij wie zodanige begaafdheden aanwezig zijn' en daaraan de gevolgtrek-

king verbond 'dat de ter verwezenlijking van een zodanige doelstelling verrichte activiteiten dan ook niet werkzaamheden betreffen welke op zich zelf uitsluitend of nagenoeg uitsluitend rechtstreeks het algemeen belang raken (cursivering: IAK), zij het dat dit belang daarbij wel zijdelings kan zijn betrokken'.

De Hoge Raad maakt duidelijk dat er sprake is van een ANBI indien de organisatie:

- nagenoeg uitsluitend een algemeen belang beoogt; en
- haar werkzaamheden rechtstreeks het algemeen belang raken.

De Hoge Raad past dit toe op de casus en oordeelt als volgt: 'Immers, het - geheel in het algemeen - ontwikkelen van bij individuen aanwezige muzikale begaafdheden is bij uitstek een werkzaamheid die rechtstreeks het algemeen belang raakt en de omstandigheid dat daardoor in de behoeften van de aldus begaafden wordt voorzien doet daaraan niet af.'

.....

### *'In de redenering van het hof schieten de vereisten voor een ANBI hun doel voorbij'*

.....

Het hof had beide vereisten door elkaar gehaald en combineerde dit tot de eis dat de werkzaamheden zelf uitsluitend of nagenoeg uitsluitend rechtstreeks het algemeen belang raken. Daarbij sloot zij en passant alle activiteiten die een particulier belang raken, uit. Daarmee miskent het hof dat zeer wel het algemeen belang kan worden beoogd, ook al is het middel waarmee dit wordt gedaan dan toch gericht op individuele prestaties en raken derhalve de werkzaamheden ook het private belang. In de redenering van het hof schieten de vereisten voor een ANBI hun doel voorbij; het feit dat private belangen van het publiek worden gediend, rechtvaardigt immers de kwalificatie als ANBI. De Hoge Raad zet dit dan ook weer duidelijk recht.

De annotatie van A-G Moltmaker bij dit arrest wordt nog immer vaak aangehaald, met name waarin deze drie typen van commerciële activiteiten onderscheidt.

a. De commerciële activiteiten staan geheel los van de ideële doelstelling. Zij worden slechts bedreven met het oog op de daarmee te behalen winst (c.q. mede ter dekking van overhead-kosten), welke winst is bestemd om de ideële doelstelling te realiseren. Voorbeeld: een kerkbestuur organiseert eenmaal per jaar een veiling of verza-

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

4 Destijds werd het ANBI-begrip gedefinieerd in art. 24 Successiewet 1956. Sinds de invoering van deze wet in 1956 refereerde deze wettekst aan instellingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogen.

5 HR 18 december 1985, nr. 22 937, BNB 1986/13.

melt en verkoopt continu oud papier, gebruikte kleding en postzegels.

b. De commerciële activiteiten bevorderen als zodanig de ideële doelstelling, maar zijn daar niet onlosmakelijk mee verbonden. Voorbeeld: een ontwikkelingsorganisatie verkoopt vanuit de derde wereld afkomstige koffie.

c. Door de commerciële activiteiten als zodanig wordt de ideële doelstelling verwezenlijkt. Doelstelling en commerciële activiteit zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden.

In de laatste categorie kunnen de commerciële activiteiten in de weg staan aan het ANBI-karakter, aangezien een organisatie met een winstoogmerk nu eenmaal niet te kwalificeren is als een ANBI. Wel benadrukt Moltmaker daarbij dat het winstoogmerk restrictief moet worden geïnterpreteerd waarbij bijvoorbeeld niet relevant is of in concurrentie wordt getreden met ondernemingen.

De Hoge Raad doet de zaak, die te categoriseren is in de categorie als onder c, af door te oordelen dat 'zulks echter niet verhindert aan te nemen dat de Stichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een algemeen belang beoogt nu de statuten van de Stichting haar verbieden bij haar activiteiten het maken van winst te beogen en het hof heeft vastgesteld dat deze ook nimmer winst hebben opgeleverd'.

In een zaak van de professionele voetbalafdeling van NAC Breda<sup>6</sup> die ook aangemerkt wenst te worden als ANBI, is de Hoge Raad in 2006 mijns inziens terecht onverbidde-lijk en verwerpt de ANBI-status omdat niet aannemelijk wordt gemaakt dat de activiteiten erop gericht zijn rechtstreeks enig algemeen belang te dienen. Dat heel voetbalminnend Nederland aan de televisie gekluisterd is bij het bekijken van profvoetbal maakt dit niet anders, het is slechts een extern aspect. De Hoge Raad oordeelt dat de werkzaamheden van de vereniging rechtstreeks gericht zijn op het dienen van het particuliere belang van de club zelf.<sup>7</sup>

De Scientologykerk haalt de ANBI-status niet omdat zij van de Hoge Raad in 2003<sup>8</sup> moet bewijzen dat zij met haar activiteiten een algemeen nut beoogt, waarbij het private belang van haar leden die allerlei spirituele cursussen ontvangen tegen betaling, niet zonder meer als algemeen nuttig kwalificeren. Hof 's-Gravenhage oordeelde in 2004 dat zij in dit bewijs niet is geslaagd.<sup>9</sup>

6 HR 12 mei 2006, nr. 40 684, V-N 2006/29.22.

7 Bedoeld wordt: de private belangen van de 'stakeholders' van de club: onder andere spelers, sponsors en publiek; zie ook concl. A-G Niessen 19 mei 2005, in deze zaak.

8 HR 7 november 2003, nr. 38 049, V-N 2003/57.11.

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

De wetgever is bij de vormgeving van de wetwijziging van art. 6.33, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 per 1 januari 2010 niet consistent in haar formuleringen. Volgens de memorie van toelichting strekt de wijziging ertoe dat instellingen die willen kwalificeren als een het algemeen nut beogende instelling zich voortaan (nagenoeg) uitsluitend moeten richten op activiteiten in het algemeen belang.<sup>10</sup> In de nota naar aanleiding van het verslag wordt duidelijk uiteengezet hoe de relatie is tussen ANBI's en commerciële activiteiten. De aanscher-

.....

***'Het verlenen van  
microkredieten behoeft  
dus niet in de weg te staan  
aan de toepassing van  
de ANBI-regeling'***

.....

ping van de ANBI-regeling heeft niet tot doel instellingen die ook commerciële activiteiten verrichten van de ANBI-regeling uit te sluiten. 'Voor de beoordeling of een instelling het algemeen belang beoogt is immers van belang hoe het vermogen van de instelling of de opbrengsten daarvan gebruikt worden en niet hoe het vermogen wordt verkregen of de opbrengsten worden gecreëerd. Het verlenen van microkredieten behoeft dus niet in de weg te staan aan de toepassing van de ANBI-regeling, evenmin als het beleggen van het vermogen of het exploiteren van een winkel. Deze bij wijze van voorbeeld genoemde activiteiten mogen echter geen doel op zich zijn. Het uitgangspunt blijft immers dat het primaire doel van een ANBI het dienen van het algemeen belang is.<sup>11</sup>

Het uitgangspunt is derhalve, dat ondanks de invoering van de kwantitatieve eis ten aanzien van het 'algemeen nut beogen', de beoordeling veel meer een kwalitatieve weging bevat van hetgeen doel respectievelijk middel is. De commerciële activiteiten dienen ondergeschikt te zijn aan het beoogde algemeen nut.

In de memorie van antwoord vliegt de wetgever echter uit de bocht, waar wordt ingegaan op een vraag wat er gebeurt als 10% van de activiteiten van een instelling pertinent niet het algemeen nut dienen: 'Het uitgangspunt is uiteraard dat een ANBI volledig het algemeen nut

10 Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, par. 7.

11 Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9.

dient. De marge van 10%, die ontstaat door de zinsnede 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend', is opgenomen om te voorkomen dat ANBI's die incidenteel en op kleine schaal enig particulier belang dienen hun ANBI-status zouden verliezen. Een consequentie van de 10%-marge is wel, dat ook het permanent dienen van particuliere belangen in de omvang van (maximaal) 10% niet in de weg staat aan de toepassing van de ANBI-regeling.<sup>12</sup>

Het is onjuist dat ANBI's die meer dan 10% particuliere belangen 'dienen', niet als ANBI kunnen kwalificeren. De wet verlangt dat een instelling nagenoeg uitsluitend een algemeen belang beoogt en derhalve zich *richt op activiteiten* in het algemeen belang. De wet verlangt geenszins, dat een ANBI geen particuliere belangen zou mogen *dienen of raken*, van enige omvang. Dat is ook een zinloos vereiste, want vrijwel elk algemeen nuttig doel lost zich uiteindelijk op in het dienen van particuliere belangen (van kinderen in de derde wereld, van mensen met ziekten die ongeneeslijk leken, van mensen die graag naar het concertgebouw of museum gaan, enzovoort) en het is juist hierom, dat de organisatie de kwalificatie van ANBI verdient. Het gaat erom of vanuit het perspectief van de instelling een algemeen belang wordt *beoogd*. Het algemeen nut wordt gewogen en moet de doorslag geven, maar kan niet worden gemeten vanuit het perspectief van eventuele particuliere belangen die worden gediend. Dit heeft de Hoge Raad al in *BNB 1986/13* duidelijk gemaakt.

### 3 Recente jurisprudentie

Op 25 mei 2010 oordeelde Hof 's-Gravenhage<sup>13</sup> over een stichting die als doel heeft 'het op ideële basis aanbieden van vervoer van deur tot deur aan senioren, opdat zij zo lang mogelijk sociaal en maatschappelijk actief kunnen blijven en niet persoonlijk geïsoleerd raken'. De stichting exploiteert een seniorenbusdienst tegen vergoeding. Het hof leidt uit de omstandigheden van het geval af (onder meer: gebruik van vrijwilligers, lage vergoeding, afwezigheid van winst oogmerk) dat het vervoer slechts een middel is en niet een doel op zich. Het hof oordeelt dat in dat geval de doelstelling van belanghebbende alsmede belanghebbendes feitelijke activiteiten nagenoeg uitsluitend, derhalve voor ten minste 50% het algemeen nut dienen. Daaraan doet niet af dat de statuten slechts het middel vermelden – het verstrekken van vervoer – waarlangs belanghebbende het doel, het voorkomen van een sociaal isolement, wil bereiken. De uitspraak handelt over de wettekst vóór 2010, maar geeft met zoveel woorden aan ('nagenoeg uitsluitend, derhalve voor ten minste 50

per cent') dat het oordeel niet anders zou luiden onder de nieuwe wettekst.

Er wordt geen splitsing aangebracht tussen activiteiten gericht op 'private belangen' en 'algemene belangen' omdat deze in werkelijkheid ook zijn verstrengeld. Waar het om gaat, is wat de instelling zelf *beoogt*. De private belangen van de begunstigden lossen zich op in het algemeen belang dat gediend wordt door de stichting.

Eveneens positief was het oordeel van Rechtbank Arnhem op 17 juni 2010<sup>14</sup> voor een stichting, die een kasteel exploiteert ten behoeve van gasten, 'als een oord van geestelijke bezinning' in samenwerking met de nabijgelegen benedictijner abdij. De stichting huurt het kasteel van de overheid en verhuurt het aan mensen die rust zoeken tegen een prijs, die ongeveer overeenkomt met de kostprijs. Gasten zijn welkom om vieringen in de abdijkerk bij te wonen en van hen wordt verwacht dat ze min of meer volgens de regel van St. Benedictus leven, wat bijvoorbeeld blijkt uit de dagorde van het kasteel (opstaan 5:45 uur, lezingendienst, ontbijt 6:45 uur, dagsluiting om 20:30 uur). Ongeveer 85% van de gasten bezoekt één of meer keren per dag de diensten in de abdij. Er is geen 'modern vermaak' aanwezig zoals tv op de kamers, minibar en telefoon. In het gastenboek staat vermeld: 'alles aan de gang van zaken in het kasteel ademt de Benedictijnse gastvrijheid'. De stichting maakt een zeer klein positief resultaat. De inspecteur stelde dat uit de statutaire doelomschrijving blijkt dat de stichting zich primair bezighoudt met het in stand houden en exploiteren van een gastenverblijf. Naar het oordeel van de rechtbank echter is het in samenwerking met de abdij (die is aangemerkt als een ANBI) in stand houden van een gastenhuis als een oord van geestelijke bezinning en tevens om besprekingen te houden omtrent godsdienstige en sociale problemen in beperkte kring, een werkzaamheid die rechtstreeks het algemeen belang raakt. 'Het ontvangen van gasten is immers een verplichting die rechtstreeks voortvloeit uit de regels van St. Benedictus volgens welke de monniken van de abdij leven, welke regels zijn gebaseerd op het Christelijke geloof', aldus de rechtbank. Verder oordeelt de rechtbank dat het feit dat het exploiteren van een gastenverblijf *niet een doel op zich is, maar een middel voor de monniken van de abdij om gastvrijheid te tonen*, niet alleen uit de doelomschrijving blijkt, maar ook uit het artikel in de statuten waaruit blijkt dat de monniken van de abdij grote invloed hebben op de samenstelling van het bestuur. Tevens maakt een monnik deel uit van het bestuur om het geestelijk en godsdienstig kader te waarborgen. Verder volgt uit de

12 Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. D.

13 Hof 's-Gravenhage 25 mei 2010, nr. BK-09/00358, NTFR 2010/1851.

14 Rb. Arnhem 17 juni 2010, nr. AWB 08/02590, NTFR 2010/1683.

statuten dat van een bedrijfsmatig uitoefenen van een onderneming geen sprake is.

Bij de beoordeling van het algemeen nuttige karakter van de feitelijke werkzaamheden van de stichting oordeelt de rechtbank dat het bezoek van diensten van de abdij geen activiteiten zijn van de stichting. De verhuur van fietsen, de exploitatie van het koetshuis en dergelijke zijn tevens niet gericht op het algemeen nut, maar maken een minderheid uit van de activiteiten van de stichting.

Niettemin oordeelt de rechtbank dat 'uit alles blijkt dat de gastvrijheid, zoals neergelegd in de regels van Benedictus, voorop staat'. Gelet hierop is de rechtbank van oordeel dat eiseres met de werkzaamheden die rechtstreeks verband houden met het gastenverblijf, invulling geeft aan de doelomschrijving en daarmee dus ook het algemeen nut dient. De omstandigheden dat eiseres ook in de particuliere belangen van de gasten voorziet, zoals ook blijkt uit de door partijen aangehaalde citaten uit het gastenboek, doet hieraan niet af. De werkzaamheden van de stichting raken *primair* het algemeen belang.

Daarentegen werd een grote kinderopvangorganisatie met 170 vestigingen in het land niet aangemerkt als ANBI, aangezien de commerciële activiteiten van deze organisatie als hoofddoel en hoofdwerkzaamheid werden aangemerkt door Rechtbank Breda blijkens haar uitspraak van 23 april 2010.<sup>15</sup> Dat er ook een bepaald maatschappelijk belang van haar werkzaamheden uitgaat, leidt niet tot een ander oordeel, aangezien dit belang ondergeschikt is aan het particuliere belang dat belanghebbende dient, zo betoogt de rechtbank in dit geval.

Dezelfde afweging leidt bij Rechtbank 's-Gravenhage op 9 maart 2010<sup>16</sup> tot een afwijzend oordeel bij een stichting die sociale woningen verhuurt. De stichting bepleit dat de exploitatie van woningen niet het primaire doel is, maar een logisch en noodzakelijk uitvloeisel van de primaire doelstelling: de huisvesting van financieel minder draagkrachtigen en het genereren van maatschappelijk rendement door het oplossen van volkshuisvestelijke knelpunten zoals het terugdringen van wachtlijsten, het huisvesten van kwetsbare groepen en dergelijke. De rechtbank acht niet aannemelijk dat de exploitatie van het onroerend goed slechts een middel is en geen doel. Als gevolg daarvan is de rechtbank van oordeel dat de feitelijke werkzaamheden van de stichting niet rechtstreeks zijn gericht op het algemeen belang, maar op het particuliere belang van de huurders en dat derhalve de stichting niet kan worden aangemerkt als een ANBI.

In deze jurisprudentie wordt de uitspraak van de Hoge Raad uit 1985<sup>17</sup> doorgetrokken. In alle genoemde casuïstiek gaat het om situaties waarbij doelstelling en de commerciële activiteiten onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. De rechterlijke instanties hebben in elke casus gewogen of met deze commerciële activiteiten het algemeen nut primair werd gediend in welk geval de commerciële activiteiten instrumenteel zijn om het doel te bereiken, of juist andersom. In essentie ligt het op de weg van de instelling aan te tonen, dat haar commerciële activiteiten een middel zijn om een algemeen nuttig doel te bereiken. Daarmee kan gezegd worden dat uitsluitend het algemeen nut wordt beoogd. Slaagt de organisatie echter niet in dit bewijs, dan wordt haar terecht de ANBI-kwalificatie ontzegd; het enkel bedienen van een klant kan immers niet getuigen van een algemeen nuttige doelstelling. Dat de wijziging van de wettekst per 1 januari 2010 in deze context geen materiële betekenis heeft, moge ook blijken uit de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 25 mei 2010 inzake de seniorenbus,<sup>18</sup> waar het hof alvast een voorschot neemt op de wetswijziging door te oordelen dat de doelstelling van belanghebbende alsmede belanghebbendes feitelijke activiteiten nagenoeg uitsluitend, derhalve voor ten minste 50% het algemeen nut dient.

#### 4 Internationaal

In de Verenigde Staten wordt een algemeen nut beogende instelling gedefinieerd in Section 501(c)(3) van de Internal Revenue Code als 'an entity that is organized and operated exclusively for one or more exempt purposes'.

De Treasury Regulations (Uitvoeringsvoorschriften) bepalen echter, in afwijking van de wettekst, dat 'the entity be organized and operated 'substantially' for charitable purposes'. Het wordt zelfs in één zin als volgt geformuleerd: 'An organization will be regarded as operated exclusively for one or more exempt purposes only if it engages primarily in activities which accomplish one or more of such exempt purposes specified in Sec. 501(c)(3) of the IRC; an organization will not be so regarded if more than an insubstantial part of its activities is not in furtherance of an exempt purpose.'<sup>19</sup>

De conclusie is dat hoewel een organisatie exclusief een publiek doel dient te beogen, haar activiteiten voornamelijk (*primarily*) deze publieke doelen dienen te verwezenlijken.

15 Rb. Breda 23 april 2010, nr. AWB 08/962, V-N 2010/33.15.

16 Rb. 's-Gravenhage 9 maart 2010, nr. AWB 09.18, V-N 2010, 22.1.4.

17 Zie noot 5.

18 Zie noot 13.

19 Sec. 1.501(c)(3)-1(c)(1) Treasury Regulations.

In de Verenigde Staten wordt, voor wat betreft commerciële activiteiten, onderscheid gemaakt tussen 'related business income' en 'unrelated business income'. Onder 'related business income' worden verdiensten verstaan die het publieke doel ondersteunen of daarmee onlosmakelijk verbonden zijn (aldus de categorieën b en c van Moltmaker; zie onderdeel 1). Unrelated business income wordt gerealiseerd door commerciële activiteiten die op zichzelf niets met het publieke doel te maken hebben, behalve dan dat de opbrengsten daarvoor worden aangewend. Dit zijn in de Amerikaanse visie activiteiten die beperkt aanwezig ('insubstantial') mogen zijn (vergelijk categorie a van Moltmaker; zie onderdeel 1).

Voorts wordt ook in de jurisprudentie het concept van de 'commerciality doctrine' gehanteerd. Dit komt er kortweg op neer dat ingeval een organisatie wordt gedreven op een overwegend commerciële wijze en deze ook in feite winsten realiseert, deze een 'substantieel niet vrijgesteld doel' heeft en mitsdien niet kan kwalificeren als Section 501(c)(3)-organisatie. Het is een genuanceerde en casuïstische doctrine.<sup>20</sup>

.....

***'Alles wat kwalificeert als  
"primary purpose trading"  
is vrijgesteld van belasting'***

.....

De systematiek in het Verenigd Koninkrijk lijkt erg veel op die in de VS, hoewel de aanwezigheid van de Charity Commission, een administratieve controlerende instantie, tot een meer precieze afbakening heeft geleid. Op basis van administratieve wetgeving is het een VK-charity slechts toegestaan om commerciële activiteiten te verrichten die rechtstreeks bijdragen aan de realisatie van haar publieke doelstelling ('primary purpose trading') of om commerciële activiteiten te verrichten (waar de doelstelling is om fondsen te werven) die geen significante risico's opleveren voor de charity ('ancillary trading').<sup>21</sup> Onder de eerste categorie 'primary purpose trading' wordt ook verstaan commerciële activiteiten die de publieke doelstelling bevorderen, maar daar niet onlosmakelijk mee verbonden zijn. Alles wat kwalificeert als 'primary purpose trading' is vrijgesteld van belasting en is te

vergelijken met de categorie b en c in het rijtje van Moltmaker. Deze activiteiten zijn vrijgesteld van belasting. Commerciële activiteiten die slechts dienen als fondsenwerving ten behoeve van de organisatie zijn boven een bepaalde drempel belast, behalve als het gaat om een commerciële activiteit die wordt verricht door begunstigden van de organisatie en de activiteiten een therapeutische, 'remedial' of educatieve waarde hebben, zoals de verkoop van kunst door gehandicapte mensen ten behoeve van een organisatie die gehandicapten ondersteunt.<sup>22</sup> Commerciële activiteiten die niet door de charity zelf mogen worden verricht, worden in dochtermaatschappijen ondergebracht en via aftrekbare schenkingen kunnen de winsten per saldo onbelast worden aangewend ten behoeve van de publieke doelstelling van de charity.<sup>23</sup>

In Duitsland is een organisatie alleen *gemeinnützig* indien deze exclusief een publiek doel dient. Niettemin mag een gemeinnützige organisatie wel degelijk ondernemingsactiviteiten verrichten en deze ook in haar statuten vermelden als middel om de publieke doelstelling te verwezenlijken. De winsten van een dergelijke *Zweckbetrieb* blijven onbelast. Art. 55 Abgabenordnung bepaalt vervolgens dat een organisatie alleen vrijgesteld is indien niet in de eerste plaats *eigenwirtschaftliche Zwecke* worden bejverd. Dat is het geval indien ondernemingsactiviteiten niet langer ondergeschikt zijn aan het publieke doel van de organisatie en concurrentie niet beperkt is tot hetgeen noodzakelijk is voor het publieke doel. Indien het karakter van de organisatie, in de gegeven feiten en omstandigheden, overwegend commercieel is, dan is geen sprake van een *gemeinnützige* organisatie.<sup>24</sup>

Uit dit korte overzicht van goed ontwikkelde rechtssystemen op het gebied van algemeen nut beogende organisaties blijkt dat het zeer aanvaardbaar is dat organisaties commerciële activiteiten verrichten die onlosmakelijk verbonden zijn met de algemeen nuttige doelstelling dan wel daartoe bevorderlijk zijn. Het zijn juist die categorieën van commerciële activiteiten die vrijgesteld zijn van belasting, terwijl commerciële activiteiten in de categorie a van Moltmaker, die slechts dienen als bron van inkomen ten behoeve van de organisatie, in de regel wel belast worden. Het wordt pas anders indien duidelijk wordt dat de commerciële activiteiten op zichzelf het doel worden van de organisatie en niet langer een middel c.q. het middel zijn om de doelstelling te verwezenlijken. In alle

20 Zie uitgebreider I.A. Koele, *International Taxation of Philanthropy*, blz. 76-78, IBFD 2007.

21 Zie voor meer informatie de website van de Charity Commission: [www.charity-commission.gov.uk/Publications/cc35c.aspx#3](http://www.charity-commission.gov.uk/Publications/cc35c.aspx#3).

22 Goede voorbeelden van de drie categorieën commerciële activiteiten zijn te vinden op de website van de Inland revenue; zie [www.hmrc.gov.uk/charities/tax/trading/subsidiary.htm](http://www.hmrc.gov.uk/charities/tax/trading/subsidiary.htm). [0].

23 Op dezelfde voet als art. 9, eerste lid, onderdeel h, Wet VPB 1969.

24 Zie uitgebreider: I.A. Koele, a.w., blz. 177-180.

genoemde rechtssystemen is dit een casuïstische toets, waarbij de omstandigheden van het geval bepalend zijn.

## 5 Tot slot

Zoals recente jurisprudentie bevestigt, staat het beoefenen van commerciële activiteiten, ook al is dat het enige wat een organisatie doet en is het onlosmakelijk verbonden met haar algemeen nuttige doel, niet in de weg aan de kwalificatie als ANBI. Daarvoor is echter wel vereist dat de commerciële activiteit kan worden aangemerkt als 'middel' om een bepaald algemeen nuttig doel te verwezenlijken. Als dat het geval is, worden de activiteiten, ook al zijn deze commercieel en hebben deze per definitie ook een privaat belang, vanuit het perspectief van de instelling beschouwd als primair gericht op het algemeen nut.

Het beogen van het algemeen nut dient te worden gewogen. Het is echter onmogelijk om een genuanceerd juridisch begrip als 'algemeen nuttig beogend' vanuit een rekenkundig referentiekader op een zinnige wijze aan te vliegen. 'Beogen' kan je niet meten. De toevoeging 'uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend' aan het 'beogen' in art. 6.33, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 heeft dan ook geen materiële betekenis.

### *'Het juridische begrip "algemeen nut" vergt een kwalitatieve benadering'*

De conclusie is derhalve gerechtvaardigd dat de enige zinvolle interpretatie van de wet daarin bestaat dat commerciële activiteiten slechts in de weg staan aan het ANBI-karakter indien zij niet (langer) ondergeschikt zijn c.q. dienstig zijn aan het algemeen nuttige doel van de instelling.

Het is daarentegen zinloos en onjuist om de activiteiten van organisaties af te pellen tot activiteiten die een privaat belang dienen of raken vanuit het perspectief van de begunstigde, zonder dit in de context te zien van de doelstelling en het perspectief van de organisatie.<sup>25</sup> Dan zou immers vrijwel elk algemeen nut kunnen worden

afgepeld tot private belangen. Het juridische begrip 'algemeen nut'<sup>26</sup> vergt een kwalitatieve benadering.

Zeer genuanceerde wetgevers zoals in de VS, het VK en Duitsland hebben dit met zoveel woorden aan de wet toevertrouwd. De doctrine is in Nederland echter niet anders.

Het is dan ook te hopen, dat de Belastingdienst zich nog eens heroriënteert op zijn veldtocht tegen organisaties met commerciële activiteiten.

Organisaties wier commerciële activiteiten onlosmakelijk verbonden zijn met hun algemeen nuttige doelstelling verdienen evenmin een principieel argwanende benadering, zoals Moltmaker in 1985 nog wel deed. Met het afnemen van subsidiestromen en het opdrogen van andere traditionele bronnen van inkomsten, zal de maatschappij in de toekomst meer afhankelijk zijn van algemeen nut beogende organisaties, die vergoedingen vragen voor hun algemeen nuttige activiteiten. Het veranderen van de financiering van de activiteiten van algemeen nuttige organisaties tast niet het karakter aan van deze organisaties. Wel zal steeds getoetst moeten worden of hun algemeen nuttige doelstelling voorop staat en blijft staan. Door de stroom jurisprudentie die op gang is gebracht, zal door de rechterlijke macht het algemeen nut beogen van deze organisaties worden gewogen.

<sup>25</sup> Zie ook annotatie Van Vijfeijken, in BNB 2006/267.

<sup>26</sup> S.J.C. Hemels, 'In het algemene en sociale belang. ANBI en SBBI in de nieuwe schenk- en erfbelasting', TFO 2010, blz. 48, par. 2.2, is van mening dat 'algemeen nut' geen juridisch begrip is maar een 'subjectief concept met een politieke lading'. Ik neem aan dat zij bedoelt dat de Belastingdienst met het begrip 'algemeen nut' omgaat alsof het een subjectief concept is; het is immers wel degelijk een juridisch begrip.