

Anbi anno 2012: jurisprudentie

prof. dr. S.J.C. Hemels¹

samenvatting

De afgelopen maanden is veel jurisprudentie over algemeen nut beogende instellingen verschenen. In dit artikel bespreek ik de door de Hoge Raad ontwikkelde dubbele algemeen nut toets, de stichtingen die pas bij overlijden actief worden en jurisprudentie over periodieke giften. In een volgend artikel komt de nieuwe uitvoeringsregeling aan de orde.

1 Inleiding

De afgelopen maanden is veel jurisprudentie over algemeen nut beogende instellingen (hierna: anbi's) geweest. Het betrof enerzijds de anbi-status van bepaalde categorieën anbi's. Zo heeft de Hoge Raad woningbouwcorporaties (HR 13 januari 2012, nr. 10/03464, NTFR 2012/158 en HR 17 februari 2012, nr. 10/05460, NTFR 2012/1015) en een buurthuis (HR 22 juni 2012, nr.11/03215, LJB BW9055, NTFR2012/1573) als anbi aangemerkt, maar een stichting die een rythm & blues festival organiseerde niet (HR 22 juni 2012, nr. 10/03228, LJB BR6294, NTFR 2012/1623). De jurisprudentie had ook een meer algemene strekking. Zo heeft de Hoge Raad in de arresten over de woningbouwcorporaties een toets ontwikkeld om te bepalen of een instelling aan de algemeen nut eis voldoet en hebben verschillende rechters zich moeten uitlaten over de anbi-status van stichtingen die pas na het overlijden van hun oprichters actief worden. Ook op het gebied van regelgeving is het een en ander gebeurd, zo is op 22 juni 2012 de Uitvoeringsregeling Geefwet gepubliceerd (Staatscourant 22 juni 2012, nr. 12737). Het aantal ontwikkelingen is zodanig, dat het niet lukt om dit in één artikel te verwerken. In dit artikel bespreek ik de door de Hoge Raad ontwikkelde dubbele algemeen nut toets, de stichtingen die pas bij overlijden actief worden en jurisprudentie over periodieke giften. In een volgend artikel komt de nieuwe uitvoeringsregeling aan de orde.

2 Dubbele algemeennuttoets

In zijn conclusie van 25 maart 2011 (NTFR 2011/1016) destilleerde AG Wattel uit eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad een kwalitatieve en een kwantitatieve toets om te beoordelen of sprake is van een anbi. In het arrest van 13 januari 2012 nr. 10/03464, NTFR 2012/158 heeft de Hoge Raad deze toetsen overgenomen, echter zonder de woorden kwalitatief en kwantitatief te gebruiken. Omdat deze termen goed de inhoud van de toetsen samenvatten, zal ik deze hierna echter wel blijven gebruiken. De twee toetsen van de Hoge Raad luiden als volgt:

1 De instelling moet [met haar werkzaamheden (deze frase is in latere arresten toegevoegd)] het algemeen nut beogen. Aan dit kwalitatieve vereiste is voldaan indien de werkzaamheden van de instelling rechtstreeks erop gericht zijn enig algemeen belang te dienen.

2 Voorts is vereist dat het algemeen belang door de werkzaamheden van die instelling voor (met ingang van 1 januari 2010) minimaal 90% wordt gediend in vergelijking met het een particulier belang (kwantitatieve toets).

Deze zaak betrof nog de toepassing van de wettekst zoals deze tot 2010 luidde, waarbij instellingen voor minimaal 50% het algemeen nut moesten beogen. De overgang naar het 90% criterium heeft echter voor de toepassing van de tweetrapstoets geen ander gevolg dan waar in het kwantitatieve criterium voor 2010 50% stond, nu 90% staat. Deze dubbele toets paste de Hoge Raad vervolgens ook op 17 februari 2012 (nr. 10/05460, LJB: BV5128, BNB 2012/146) en 22 juni 2012 (nr. 11/03215, LJB BW9055, NTFR 2012/1573) toe. Bij de Geefwet had de staatssecretaris de dubbele toets van AG

¹ Werkzaam bij de Erasmus Universiteit Rotterdam en Allen & Overy LLP, Amsterdam.

Wattel reeds tot de zijne gemaakt (Kamerstukken II, 2011–2012, 33 006, nr. 6, p. 10). De kwalitatieve toets wijzigt niet per 1 januari 2012. De staatssecretaris van Financiën heeft namelijk steeds benadrukt dat hij met de nadere invulling van de definitie van het anbi-begrip in artikel 5b Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) geen wijziging wilde aanbrengen in de invulling van het begrip. Over de kwantitatieve toets heeft de staatssecretaris meegedeeld dat dit geen inkomenstoets is (Kamerstukken II, 2011–2012, 33 006, nr. 6, p. 9 en 10). De nadruk ligt op de bestedingen. Als een instelling met haar uitgaven (nagenoeg) geheel een algemeen belang dient, wordt in de regel voldaan aan het 90%-criterium. Dit kunnen financiële uitkeringen zijn, maar ook kosten voor algemeen nut activiteiten, zoals een theater. De dubbele toets en de jurisprudentie daarover behouden dus ook na 1 januari 2012 hun belang.

2.1 Toepassing van de toets in de praktijk

Inmiddels is de tweetrapstoets op verschillende anbi's toegepast. De arresten van 13 januari en 17 februari 2012 gingen over woningcorporaties. De Hoge Raad oordeelde dat een op de voet van art. 70, lid 1, Woningwet toegelaten instelling die uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam is, met haar werkzaamheden in beginsel rechtstreeks is gericht op het dienen van het algemene belang van voldoende en goede woongelegenheden in de sociale-huursector. Omdat de feitelijke werkzaamheden nagenoeg geheel bestonden uit de verhuur van woningen in de sociale-huursector en deze onlosmakelijk waren verbonden met haar doelstelling enig algemeen belang te dienen, dienden deze ook het algemeen belang. Dat door deze werkzaamheden ook het particulier belang van de individuele huurders werd gediend, deed daaraan niet af. De woningcorporaties waren derhalve een anbi.

Op 22 juni 2012 paste de Hoge Raad de dubbele toets toe op een buurthuis (HR 22 juni 2012, nr.11/03215, LJN BW9055, NTFR2012/1573). Aan de kwalitatieve toets werd voldaan, omdat het Hof had geoordeeld dat de werkzaamheden van het buurthuis er rechtstreeks op gericht zijn het algemeen belang te dienen (Hof Den Bosch 9 juni 2011, nr. 10/00636, NTFR 2011/2776). De Hoge Raad overweegt vervolgens dat de onderverhuur primair was gericht op fondsenwerving voor de activiteiten en dat deze daarom aan het algemeenbelangkarakter van die activiteiten niet in de weg staat. Het was niet van belang of die onderverhuur onder commerciële condities plaatsvond. Het is niet helemaal duidelijk of de Hoge Raad ook de kwantitatieve toets aanlegt.

Hof Den Haag 11 oktober 2011, nr. 10/00735, LJN: BU6643 paste de dubbele toets toe op een stichting waaraan een particulier zijn kunstcollectie had overgedragen. De stichting zetelde in zijn woonhuis en presenteerde zich als museum. Zij ontwikkelde echter geen op het algemeen belang gerichte activiteiten. Het pand was niet als museum herkenbaar en evenmin voor bezoek toegankelijk. Het hof overwoog dat de stichting niet het algemeen belang beoogde en dat haar werkzaamheden daar evenmin op waren gericht (niet voldaan aan het kwalitatieve criterium). Ook aan het kwantitatieve criterium voldeed de stichting niet. Het hof kwam daarom tot het oordeel dat de stichting geen anbi was.

Hof Den Bosch paste de tweetrapstoets op 27 januari 2012, nr. 11/00400, NTFR 2012/749 toe op een stichting die tot doel had een, in particulier bezit zijnd, voor het publiek opengesteld en onder de Natuurschoonwet 1928 gerangschikt landgoed in stand te houden. Aan het kwalitatieve criterium voldeed de stichting volgens het hof, omdat het bevorderen van natuurschoon een algemeen belang is. Blijkens haar statuten had de stichting als doel het verlenen van steun in de ruimste zin van het woord aan het gerangschikte landgoed. Het hof was echter van oordeel dat de stichting niet voldeed aan het kwantitatieve criterium. De eigendom van het landgoed berustte bij een derde, een recreatiebedrijf, die een particulier belang had bij het landgoed. Op het landgoed waren veel voorzieningen voor het recreatiebedrijf aangelegd. Daarmee stond de stichting volgens het hof toe dat het recreatiebedrijf gebruik maakt van het landgoed. Dit toestaan merkte het hof aan als het

dienen van de particuliere belangen van het recreatiebedrijf, hetgeen meer dan 50% van de activiteiten uitmaakte.

3 Stichtingen die pas na overlijden actief worden

Tussen 2009 en 2012 moesten diverse rechters beoordelen of stichtingen die het algemeen nut beogen, maar pas na het overlijden van bepaalde personen actief worden, anbi's zijn. Lagere rechters en de advocaat-generaal kwamen tot verschillende uitkomsten. Rechtbank Den Haag 24 juli 2009, nr. 08/04404, NTFR 2009/2561, LJN BJ4171 oordeelde dat wel sprake was van een anbi, in hoger beroep oordeelde Hof Den Haag 21 juli 2010, nr. BK-09/00661, NTFR 2010/2431, LJN BN2741 echter dat dit niet het geval was. A-G IJzerman concludeerde op 28 april 2011, nr. 10/03773, NTFR 2011/1199, LJN: BQ6141 dat wel sprake was van een anbi en werd gevolgd door de Hoge Raad (zie hierna). Rechtbank Arnhem 26 augustus 2010, nr. AWB09/00052, NTFR 2010/2432, LJN BN5039 en in hoger beroep Hof Arnhem 4 oktober 2011, nr. 10/00435, LJN BT7632, NTFR 2012/187 oordeelden dat een stichting die op grond van haar statuten het algemeen nut beoogde, maar die feitelijk slechts beperkte uitgaven aan het algemeen nut deed, omdat zij een boerderij in stand moest houden tot beide (relatief jonge) personen met gebruiksrecht waren overleden een anbi was.

Op 25 november 2011, nr. 10/03773, LJN BQ6141, NTFR 2011/2845, heeft de Hoge Raad algemene regels gegeven voor instellingen die op het moment van de verkrijging nog geen feitelijke handelingen hebben kunnen verrichten en daartoe ook niet de mogelijkheid hebben zolang de verkrijging met een vruchtgebruik is belast of de vordering wegens onderbedeling niet opeisbaar is. De Hoge Raad overwoog dat moet worden beoordeeld of op het moment van de verkrijging de verwachting gerechtvaardigd is dat daadwerkelijk overeenkomstig de statutaire doelstellingen zal worden gehandeld. Bij deze beoordeling kunnen alle omstandigheden van het concrete geval een rol spelen, ook feiten of omstandigheden van na de verkrijging.

Deze jurisprudentie betrof jaren waarin de in 2008 geïntroduceerde anti-oppoteis van artikel 41a, lid 1, aanhef en onderdeel b, en artikel 41b, lid 1, Uitv.reg. IB 2001 (per 1 januari 2012 opgenomen in artikel 1a, lid 1, onderdeel d, Uitv.reg. AWR 1994 juncto artikel 1b Uitv.reg. AWR 1994) nog niet gold. Door de anti-oppoteis mag een anbi niet meer vermogen aanhouden dan redelijkerwijs nodig voor de continuïteit van de voorziene werkzaamheden voor de doelstelling van de instelling.

Rechtbank Breda (4 mei 2011, nr. 10/01499, LJN BQ9957, NTFR 2011/1657,) en in hoger beroep Hof Den Bosch (13 januari 2012, nr. 11/00396, LJN BV8496, NTFR 2012/1575) moesten zich wel uitspreken over een casus die na 1 januari 2008 speelde. Het betrof een in 2003 opgerichte stichting waaraan op 31 oktober 2008 een bedrag werd gelegateerd dat opeisbaar zou zijn 6 maanden nadat de echtgenoot van erflater zou zijn overleden. De rechtbank vond dat de stichting op 31 oktober 2008 geen anbi was. Hof Den Bosch was van oordeel dat het arrest HR 29 november 1972, nr. 16.946, BNB 1973/36 zijn belang niet had verloren na 1 januari 2008. In dit arrest bepaalde de Hoge Raad dat het uitsluitend verrichten van activiteiten die zijn gericht op vermogensopbouw niet leidt tot afwezigheid van algemeen nut, mits de werkzaamheden in het algemeen nut binnen een redelijke termijn aanvangen. Wel moet dit arrest volgens het hof met ingang van 1 januari 2008 in de context van de anti-oppoteis worden gezien, hetgeen meebrengt dat vermogen van een instelling binnen afzienbare tijd – door het verrichten van feitelijke werkzaamheden – aangewend moet worden voor een doel van algemeen nut. Volgens de staatssecretaris mag dit niet 14 jaar zijn zoals in het arrest uit 1972. Overeenkomstig het hiervoor genoemde arrest van 25 november 2011 overwoog het hof dat de instelling geacht kon worden om binnen afzienbare tijd haar vermogen overeenkomstig haar doelstelling aan te gaan wenden, nu de opeisbaarheid van het legaat afhankelijk was van het in leven zijn van een 77 jaar oude man. Dat brengt volgens het hof mee dat verwacht mag worden dat de instelling haar bij legaat verkregen vermogen binnen een termijn die valt binnen de norm van de anti-oppoteis door het verrichten van feitelijke werkzaamheden aan zal gaan wenden. Achteraf

bezien voldeed de instelling ruimschoots aan de anti-oppoteis, omdat zij, in ieder geval vanaf 9 december 2009, feitelijke werkzaamheden is gaan verrichten. Ten slotte is het hof van oordeel dat er op 31 oktober 2008 geen aanleiding bestond te veronderstellen dat de door belanghebbende verkregen vordering te gelegener tijd niet of voor minder dan de nominale waarde ingelost zou worden. Tegen deze uitspraak is geen cassatieberoep ingesteld, waardoor de Hoge Raad de wijze waarop het hof de anti-oppoteis heeft toegepast, niet kan toetsen. De uitspraak lijkt mij echter in overeenstemming met de anti-oppoteis en ook het van belang blijven achten van het arrest van 25 november 2011, mits gezien in de context van de anti-oppoteis, lijkt mij juist.

4 Periodieke giften

Periodieke giften in de zin van artikel 6.34 en 6.38 Wet IB 2001 zijn, anders dan andere giften, volledig aftrekbaar. Het is daarom van groot belang of een gift aan de eisen voldoet: een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om gedurende ten minste vijf jaar jaarlijks uiterlijk bij overlijden eindigende vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen te doen. Recente jurisprudentie heeft deze eisen nader ingevuld.

4.1 Jaarlijkse kwijtschelding is ook een periodieke gift

De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat het tegen schuldiggerkenning verkopen van een voorwerp, bijvoorbeeld een kunstwerk, aan een anbi, zoals een museum en het vervolgens gedurende vijf jaar in gelijke delen kwijtschelden van de schuld, als periodieke gift kwalificeert (Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 17, p. 46-47). De staatssecretaris stelde expliciet: 'Ik acht het volkomen legitiem dat partijen de mogelijkheid tot het doen van periodieke giften op de geschetste wijze opzetten. Het daarmee samenhangende probleem van de eventuele restschuld bij overlijden kan nu al opgelost worden door in het testament een legaat aan de instelling ter grootte van de restschuld op te nemen. Hierdoor kan de geveer van de gunstige voorwaarden van de periodieke giftenaftrek (geen drempel en geen plafond) gebruik maken en wordt voorkomen dat de instelling met een restschuld overblijft.'

Rechtbank Den Haag 4 januari 2012, AWB 10/03262, LJN BV1159, NTFR 2012/1150 moest oordelen over een verhuur van kunstwerken aan een museum gedurende vijf jaar. De verplichting tot betaling van de huurprijs was omgezet in een lening die in vijf jaarlijkse termijnen moest worden afgelost. Tegelijkertijd was een verplichting tot het doen van jaarlijkse schenkingen ter grootte van hetzelfde bedrag aangegaan. Dit werd verrekend met de aflossingen. De inspecteur vond dit een als bruikleen kwalificerend samenstel van rechtshandelingen waarvoor geen giftenaftrek bestaat. De rechtbank oordeelde echter dat de fiscale gevolgen van deze overeenkomsten in samenhang gezien niet voldoen aan het vereiste dat deze onaanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet. Deze overeenkomsten en schenkingsakten leidden volgens de rechtbank economisch gezien tot hetzelfde resultaat als de kwijtschelding van verschuldigde huurtermijnen, met dien verstande dat de verschuldigdheid van de periodieke uitkeringen bij overlijden kan eindigen, terwijl de aflossingsverplichting van het museum niet eindigt. Dat de sterftekans van de donateur 1,36% bedroeg, maakte niet dat de rechtbank geen betekenis toekende aan het overlijdensrisico. Zo er al sprake is van een situatie die overeenkomt met die van kwijtschelding van huurtermijnen, zou dit naar het oordeel van de rechtbank niet leiden tot de fiscale kwalificatie 'bruikleen'. Doel en strekking van artikel 6.38 verzetten zich niet tegen de aftrek van een gift gedaan door het wegschenken van toekomstige inkomsten. Ook de ruimere aftrek voor vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen leidt volgens de rechtbank niet tot een fiscaal onaanvaardbaar gevolg, nu deze ruimere aftrekmogelijkheid juist doelbewust door de wetgever in het leven is geroepen. Dit brengt mee dat voor een zelfstandige fiscaalrechtelijke (her)kwalificatie van het samenstel van de rechtshandelingen geen plaats is.

4.2 Periodieke gift op twee levens

Hof Den Haag (28 december 2011, nr. BK11/00201, LJN BV6991 en de gelijklopende uitspraken van dezelfde datum met nr. 11/00202, LJN BV6995 en 11/00203, LJN BV6997) moest oordelen over een periodieke gift die afhankelijk was van twee levens. Oorspronkelijk had de inspecteur het standpunt ingenomen dat geen sprake is van een periodieke uitkering als het geschonken recht op lijfrenteuitkeringen afhankelijk is gesteld van twee levens, maar dit standpunt liet hij voor het hof varen. Ook in Hof Amsterdam 15 maart 2012, 09/00190, LJN BW1498, was sprake van een periodieke gift op twee levens. Dit had tot gevolg dat toen de oorspronkelijke gever overleed, de verplichting tot het doen van periodieke giften overging op haar erfgenamen. In geschil was of de erfgenamen deze giften mochten aftrekken, omdat de inspecteur stelde dat geen sprake was van vrijgevigheid van de erfgenamen. Naar het oordeel van het hof was dit het geval, omdat de vrijgevigheid moest worden beoordeeld naar het moment van schenking door de eerste gever. Volgens het hof heeft bij een periodieke gift op het moment van het aangaan van de gift een waardeverschuiving plaatsgevonden van de erflater naar de stichting ter grootte van de actuariële gewaardeerde contante waarde van de verplichting. Volgens het hof is de voorwaarde van vrijgevigheid niet van belang voor de aftrekbaarheid van periodieke giften: alleen de toekenning moet aan die voorwaarde worden getoetst, waarna deze voorwaarde volgens het hof is uitgewerkt. Volgens het hof worden periodieke giften niet zelfstandig aan het vereiste van vrijgevigheid getoetst.

4.3 Vast en gelijkmatigheidstoets

Hof Den Haag gaf in de hiervoor genoemde uitspraken van 28 december 2011 ook een oordeel over de vast en gelijkmatigheidstoets. Volgens dit hof was aan deze eis voldaan, ondanks het feit dat de tweede termijn gelijktijdig met de derde termijn werd voldaan 'overigens door omstandigheden die naar 's Hofs oordeel buiten de directe invloedssfeer van belanghebbende waren gelegen'. Evenmin was het een probleem dat het een schenking van certificaten betrof die door schommelende beurskoersen iedere termijn een verschillende waarde hadden. Het hof oordeelde dat de waarde op basis van de beurskoers bij het voldoen van de termijn in aftrek kwam, zonder acht te slaan op de vraag of de giften hierdoor nog wel vast waren.

5. Conclusie

De afgelopen maanden is weer veel nieuwe jurisprudentie verschenen die voor anbi's van belang is. Ik vermoed dat dit ook in de nabije toekomst niet anders zal zijn. Het anbi-begrip is nog lang niet uitgekristalliseerd.