

LJN: BQ0525, Hoge Raad , 10/03464

Datum 13-01-2012

uitspraak:

Datum 13-01-2012

publicatie:

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Cassatie

Inhoudsindicatie: Vennootschapsbelasting. Art. 9, lid 1, letter i, Wet Vpb 1969 (oud). Is belanghebbende, een woningcorporatie, een ANBI (art. 16 Wet Vpb juncto art. 6.33, lid 1, Wet IB 2001)? Is voldaan aan de (overige) voorwaarden van art. 9, lid 1, letter i, Wet Vpb 1969?

Vindplaats(en): Rechtspraak.nl

Uitspraak

13 januari 2012

nr. 10/03464

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X B.V. te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden van 9 juli 2010, nr. 09/00165, betreffende een aanslag in de vennootschapsbelasting.

1. Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende is voor het jaar 2004 een aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

De Rechtbank te Leeuwarden (nr. AWB 08/1133) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep ongegrond verklaard.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 25 maart 2011 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie en verwijzing naar een ander gerechtshof voor feitelijk onderzoek.

Zowel de Staatssecretaris als belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

3. Beoordeling van het middel**3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.**

3.1.1. Stichting F (hierna: de Stichting) is een toegelaten instelling als bedoeld in artikel 70, lid 1, van de Woningwet. Zij heeft volgens artikel 3 van haar statuten als doel uitsluitend werkzaam te zijn op het gebied van volkshuisvesting. In 2004 heeft zij zich geheel of nagenoeg geheel bezig gehouden met de verhuur van woningen in de "sociale sector". De activiteiten van de Stichting hebben in de loop der jaren positieve resultaten opgeleverd. Haar omzet bedroeg in het onderhavige jaar (2004) ongeveer € 47.000.000 en haar algemene reserve bedroeg eind 2004 € 68.188.000. Tot en met het jaar 2009 had de Stichting een continuïteitsoordeel A. Dit betekent dat het eigen vermogen van de Stichting als passend bij een woningcorporatie werd aangemerkt.

3.1.2. De Stichting houdt middellijk alle aandelen in belanghebbende en zij heeft haar voordien zelf geëxploiteerde commerciële activiteiten nagenoeg geheel (middellijk) in belanghebbende ingebracht.

3.1.3. Belanghebbende richt zich volgens haar statuten op ontwikkeling en realisatie van woningbouwprojecten, eventueel in combinatie met bedrijfs- dan wel winkelruimtes en maatschappelijk onroerend goed, en op verwerving, vervreemding en exploitatie van registergoederen. De door belanghebbende ontwikkelde woningbouwprojecten omvatten zowel sociale woningbouw als commerciële woningbouw.

3.1.4. Op 29 december 2004 hebben de Stichting als 'Ontvanger' en belanghebbende als 'Fondswerver' een schriftelijke 'overeenkomst tot bestemming gelden' gesloten, welke onder meer als volgt luidt:

"Overwegende:

a. (...)

b. dat de werkzaamheden van Fondswerver er op zijn gericht financiële middelen te verwerven ter ondersteuning van de doelstelling van Ontvanger. Deze doelstelling is samen te vatten als: het werkzaam zijn op het gebied van de volkshuisvesting binnen het kader van het Besluit beheer sociale-huursector;

Verklaren het volgende te zijn overeengekomen:

1. Fondswerver zal de met haar werkzaamheden in het boekjaar behaalde winst binnen zes maanden na afloop van het boekjaar uitkeren aan Ontvanger. Fondswerver zal in het kader van deze overeenkomst allereerst de winst over het boekjaar 2004 uitkeren aan Ontvanger (...);

2. uitkering van gelden door Fondswerver zal slechts plaatsvinden, indien en voor zover de winst van Fondswerver dit toelaat, één en ander ter beoordeling van Fondswerver;

3. (...);

4. (...);

5. deze overeenkomst wordt aangegaan onder de ontbindende voorwaarde dat:

- ten aanzien van Fondswerver art. 9, lid 1, onderdeel i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet of niet langer van toepassing blijkt te zijn;

- ten aanzien van uit hoofde van deze overeenkomst verkregen gelden schenkingsrecht is verschuldigd naar het tarief dat van toepassing is voor "andere verkrijgers" (41%-68%);

6. (...)."

3.1.5. Belanghebbende heeft in het onderhavige jaar - voor eventuele toepassing van artikel 9, lid 1, letter i, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (tekst 2004, hierna: de Wet) - een belastbare winst behaald van € 1.581.117. Op 10 juni 2005 heeft zij dat bedrag op basis van de genoemde overeenkomst overgemaakt aan de Stichting.

3.2. Voor het Hof was onder meer in geschil of dit bedrag op grond van het bepaalde in artikel 9, lid 1, letter i, van de Wet bij het bepalen van de winst van belanghebbende in aftrek kan worden gebracht. In dat kader was in de eerste plaats in geschil of de Stichting een het algemeen nut beogende instelling is in de zin van artikel 16 van de Wet. Het Hof heeft die vraag ontkennend beantwoord. Het heeft dienaangaande overwogen dat de sociale woningverhuur een werkzaamheid is waarmee primair het particuliere en individuele belang van de desbetreffende huurders wordt gediend, dat deze verhuur geen werkzaamheid is die op zichzelf rechtstreeks het algemeen belang raakt, en dat de omstandigheid dat de verhuur geschiedt zonder winstoogmerk - zoals belanghebbende stelt en de Inspecteur weerspreekt -, en plaatsvindt in het kader van volkshuisvesting en binnen het specifieke regime van de Woningwet en het Besluit beheer sociale-huursector (hierna: het BBSH), dit niet anders maakt. Het middel richt zich tegen dit oordeel.

3.3.1. Voor de beoordeling van het middel wordt het volgende vooropgesteld. Voor toepassing van artikel 16 van de Wet is vereist dat de desbetreffende instelling het algemeen nut beoogt. Voorts is vereist dat het algemeen belang door de werkzaamheden van die instelling in minstens gelijke mate wordt gediend als een particulier belang.

3.3.2. Aan het eerste vereiste is voldaan indien de werkzaamheden van de instelling rechtstreeks erop gericht zijn enig algemeen belang te dienen (vgl. HR 12 mei 2006, nr. 40684, LJN AT8202, BNB 2006/267). Van een vereniging of stichting die op de voet van artikel 70, lid 1, van de Woningwet is toegelaten als instelling die uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam is, mag in het algemeen worden aangenomen dat haar werkzaamheden met deze toelating in overeenstemming zijn. Dergelijke werkzaamheden, zoals nader uitgewerkt en genormeerd in het BBSH, zijn rechtstreeks gericht op het dienen van het algemene belang van voldoende en goede woongelegenheden in de

sociale-huursector.

3.3.3. Het hiervoor in 3.3.2 overwogene brengt mee dat in beginsel moet worden aangenomen dat de Stichting, als toegelaten instelling in de zin van artikel 70, lid 1, van de Woningwet, het algemeen nut beoogt.

3.3.4. Een uitzondering op het hiervoor in 3.3.3 gestelde kan slechts worden aangenomen indien de Inspecteur feiten stelt, en bij betwisting aannemelijk maakt, die meebrengen dat de werkzaamheden van de Stichting het belang van de volkshuisvesting in de sociale-huursector niet dienen. Uit de uitspraak van het Hof en de stukken van het geding blijkt niet dat de Inspecteur dergelijke feiten heeft gesteld. De stellingen van de Inspecteur dat de Stichting in de loop der jaren positieve resultaten heeft behaald, in 2003 € 8.251.000 en in 2004 € 1.235.000, en dat zij als gevolg daarvan een jaarlijks oplopende algemene reserve heeft die eind 2004 € 68.188.000 bedraagt, zijn daartoe onvoldoende. Het feit dat de Stichting positieve resultaten behaalde en een algemene reserve heeft van € 68.188.000, impliceert nog niet dat haar werkzaamheden primair zijn gericht op iets anders dan het hiervoor in 3.3.1 genoemde algemeen nuttige doel van bevordering van voldoende woongelegenheden in de sociale-huursector.

3.3.5. Derhalve moet ervan worden uitgegaan dat de Stichting het algemeen nut beoogt.

3.3.6. Wat betreft het vereiste dat het algemeen belang in minstens gelijke mate als een particulier belang door de werkzaamheden van het lichaam wordt gediend, heeft het volgende te gelden. Omdat de feitelijke werkzaamheden van de Stichting - die, naar niet in geschil is, nagenoeg geheel bestaan in de verhuur van woningen in de sociale-huursector - onlosmakelijk zijn verbonden met haar doelstelling enig algemeen belang te dienen, moet in beginsel ook met betrekking tot die feitelijke werkzaamheden worden aangenomen dat zij het algemeen belang dienen. Dat daardoor tevens het particulier belang van de individuele huurders wordt gediend, doet daaraan niet af. Dat de Stichting, zoals de Inspecteur heeft gesteld, in de loop der jaren positieve resultaten heeft behaald en als gevolg daarvan een jaarlijks oplopende algemene reserve heeft, doet daaraan evenmin af, op vergelijkbare gronden als hiervoor in 3.3.4 zijn vermeld.

3.3.7. Met zijn hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel dat de werkzaamheden van de Stichting bestaande in het verhuren van woningen in de sociale-huursector geen werkzaamheden kunnen zijn die het algemeen belang dienen, heeft het Hof het hiervoor in 3.3.6 overwogene miskend. 's Hof's oordeel geeft derhalve blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het middel slaagt derhalve.

3.4.1. Gelet op het hiervoor in 3.3.5 en 3.3.6 overwogene, moet worden aangenomen dat de Stichting in 2004 een het algemeen nut beogende instelling was als bedoeld in artikel 16 van de Wet. Voor dat geval was in hoger beroep voorts in geschil of in het onderhavige geval is voldaan aan een aantal andere voorwaarden, gesteld in artikel 9, lid 1, aanhef en letter i, van de Wet.

3.4.2. Onder meer geldt als voorwaarde dat belanghebbende een lichaam moet zijn waarvan de werkzaamheid uitsluitend is gericht op verkrijging van gelden die op grond van haar statuten of een schriftelijke overeenkomst zullen worden uitgekeerd aan een het algemeen nut beogende instelling. Terecht heeft de Inspecteur in hoger beroep betoogd dat de hier bedoelde schriftelijke overeenkomst moet zijn gesloten voorafgaand aan de verkrijging van de uit te keren gelden door het lichaam dat de uitkering doet. Onder werkzaamheden die uitsluitend zijn gericht op verkrijging van gelden die op grond van een schriftelijke overeenkomst uitgekeerd moeten worden, kunnen slechts werkzaamheden worden begrepen die zijn verricht nadat een dergelijke overeenkomst tot stand is gekomen. Dientengevolge kan in het onderhavige geval de uitkering door belanghebbende aan de Stichting - bij vervulling van de overige voorwaarden die artikel 9, lid 1, aanhef en letter i, van de Wet stelt - slechts tot aftrek op de voet van deze bepaling leiden tot het bedrag van de gelden die belanghebbende heeft verkregen met werkzaamheden in de periode na 29 december 2004 (de datum waarop de hiervoor in 3.1.4 bedoelde schriftelijke overeenkomst tot stand is gekomen).

3.4.3. Anders dan de Inspecteur heeft betoogd, is voor aftrek op grond van artikel 9, lid 1, aanhef en letter i, van de Wet niet vereist dat het fondswervende karakter van de belastingplichtige voor het publiek kenbaar is. Noch de tekst, noch de strekking van deze bepaling geeft enige grond voor het stellen van een dergelijke eis. Aan het fondswervende karakter staat verder niet in de weg dat de belastingplichtige een eigen commercieel doel heeft.

3.4.4. De hiervoor in 3.1.4 geciteerde ontbindende voorwaarde staat niet in de weg aan aftrek op de voet van artikel 9, lid 1, aanhef en letter i, van de Wet. Noch de tekst, noch de strekking van deze wetsbepaling verzet zich tegen de toepassing ervan op uitkeringen, indien uit de overeenkomst op grond waarvan zij worden gedaan voortvloeit dat die uitkeringen moeten worden terugbetaald in het geval de ontvangende partij geen algemeen nut beogende instelling blijkt te zijn of indien anderszins niet aan de voorwaarden voor aftrek blijkt te zijn voldaan.

3.5. Het door belanghebbende voor het Hof meer subsidiair gedane beroep op de giftenaftrek van artikel 16 van de Wet faalt. Indien belanghebbendes primaire standpunt verworpen wordt, treedt de ontbindende voorwaarde in werking waaronder belanghebbende in 2004 de overeenkomst tot uitkering met de Stichting is aangegaan, zodat de in 2005 gedane uitkering ongedaan moet worden gemaakt. Het gevolg daarvan is dat (ook) een gift, zo die in de overeenkomst met de Stichting besloten ligt, ongedaan moet worden gemaakt (vgl. onderdeel 9.26 van de conclusie van de Advocaat-Generaal). Bij beantwoording van de vraag of in het jaar 2004 op de voet van artikel 16 van de Wet aftrek mogelijk is van (een gedeelte van) de door belanghebbende met de Stichting voor dat jaar overeengekomen uitkering, moet rekening worden gehouden met de kans dat de ontbindende voorwaarde vervuld wordt. Bij de bepaling van die kans, die afhankelijk is van de fiscale behandeling van de uitkering, moet worden aangesloten bij (de beoordeling van) de belastingaanslag(en) ter zake. In het onderhavige geval dient daarom het oordeel van de belastingrechter over de fiscale behandeling van de uitkering, derhalve diens oordeel met betrekking tot belanghebbendes primaire standpunt, in aanmerking te worden genomen. Aftrek op de voet van artikel 16 van de Wet in 2004 is als gevolg daarvan niet mogelijk, aangezien het oordeel van de belastingrechter ofwel reeds zal leiden tot aftrek van de uitkering op grond van artikel 9, lid 1, aanhef en letter i, van de Wet, ofwel zal inhouden dat aftrek op grond van de laatstgenoemde bepaling niet mogelijk is, in welk geval voor de beoordeling van het recht op giftenaftrek in 2004 in aanmerking is te nemen dat de ontbindende voorwaarde waaronder de gift is gedaan in vervulling gaat.

3.6. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3 en 3.4.2 is overwogen, kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen, mede voor de behandeling van de overige door het Hof niet behandelde geschilpunten.

4. Proceskosten

De Staatssecretaris van Financiën zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Door het verwijzingshof zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van het geding voor het Hof en van het geding voor de Rechtbank en in verband met de behandeling van het bezwaar een vergoeding dient te worden toegekend.

5. Beslissing

De Hoge Raad:
verklaart het beroep in cassatie gegrond,
vernietigt de uitspraak van het Hof,
verwijst het geding naar het Gerechtshof te Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
gelast dat de Staat aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 448, en
veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 1966,50 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de raadsheer D.G. van Vliet als voorzitter, en de raadsheren A.R. Leemreis, C. Schaap, M.W.C. Feteris, en M.A. Fierstra, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 13 januari 2012.

Conclusie

Nr. Hoge Raad: 10/03464
Nr. Gerechtshof: 09/00165
Nr. Rechtbank: AWB 08/1133
Derde Kamer A

Vennootschapsbelasting 2004

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. P.J. WATTEL
ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 25 maart 2011 inzake:

X B.V.

tegen

Staatssecretaris van Financiën

1. Overzicht

1.1 Stichting F is een woningcorporatie als bedoeld in art. 70 van de Woningwet. Zij houdt middellijk alle aandelen in X BV (de belanghebbende). De Stichting en de belanghebbende zijn eind 2004 schriftelijk overeengekomen dat de belanghebbende haar winst zal uitkeren aan de Stichting onder de ontbindende voorwaarden dat - kort gezegd - (i) de fiscus of de belastingrechter aftrek ex art. 9(1)(i) (1) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) niet toestaat en (ii) de Stichting voor het niet-verwantentariaf in het schenkingsrecht wordt betrokken. In juni 2005 heeft de belanghebbende haar winst over 2004 uitgekeerd aan de Stichting.

1.2 Is aan de voorwaarden van art. 9(1)(i) Wet Vpb is voldaan, dan is de belanghebbende een fondswerver die haar winstuitkering in aftrek kan brengen. Eén van die voorwaarden is dat de ontvangende Stichting een algemeen nut beogende instelling (ANBI) is. Rechtbank en Hof hebben geoordeeld dat de Stichting geen ANBI is omdat sociale woningverhuur niet voor meer dan 50% rechtstreeks is gericht op een algemeen belang, maar eerder op particulier belang van huurders. Zij achtten aftrek dus niet mogelijk.

1.3. HR BNB 2006/267 (profvoetbalclub) stelt twee criteria voor de ANBI-status: (i) het algemeen belang moet door de werkzaamheden van de instelling feitelijk in minstens gelijke mate worden gediend als een particulier belang en (ii) de instelling moet het dienen van het algemene belang beogen: haar werkzaamheden moeten 'rechtstreeks zijn gericht op enig algemeen belang'. Rechtbank en Hof voegen die criteria samen tot de eis dat de Stichting met haar activiteiten het algemeen belang rechtstreeks voor minstens 50 percent dient. Ik meen dat getoetst moet worden (i) of de statuten en het rechtstreekse object van de feitelijke werkzaamheden van de Stichting aannemelijk maken dat zij het algemeen belang beoogt; dit is een kwalitatief criterium waarbij een rekenkundige benadering (50%) te kort schiet (vgl. HR BNB 1997/67), en (ii) of haar werkzaamheden het algemeen belang minstens even zeer dienen als andere belangen; voor dit tweede, kwantitatieve criterium, dat wél rekenkundig benaderd mag worden, is niet noodzakelijk dat sprake is van 'rechtstreeks' dienen; dat is alleen van belang voor het eerste criterium ('beogen'). Woningverhuur kan wel degelijk rechtstreeks zijn gericht op een algemeen belang (daarmee kan wel degelijk een algemeen belang worden beoogd), waarna de vraag resteert in hoeverre daarmee ook feitelijk het algemeen belang - rechtstreeks of uiteindelijk - kwantitatief meer dan andere belangen wordt gediend.

1.4. Uit de volgende omstandigheden: (i) het wettelijke kader (art. 70 e.v. Woningwet en het KB beheer sociale-huursector), (ii) art. 3 van de Stichtingstatuten, (iii) de uitspraak van de ABRvS AB 2011/13 dat een woningcorporatie haar wettelijke status niet kan opgeven wegens het algemene belang van volkshuisvesting, (iv) het arrest van het HvJ EU in de zaak C-567/07 (St. Servatius) inhoudende dat het algemene belang bij de taken van woningcorporaties rechtvaardigt dat de overheid hen verhindert grensoverschrijdend te investeren, (v) de in 6.3 geciteerde MvT die de taak van woningcorporaties "in het kader van het algemene belang" plaatst, (vi) de in 5.3 geciteerde brief van de minister van VROM die 'prestatievelden' van woningcorporaties opsomt en vermeldt dat de 'centrale norm' voor het handelen van woningcorporatie is ingegeven door het begrip "in het belang van de volkshuisvesting" en (vii) het in art. 22(2) Gw neergelegde sociale grondrecht op huisvesting, leid ik af dat woningcorporaties ex art. 70 Woningwet in beginsel het algemeen volkshuisvestingbelang dienen en reeds daardoor in beginsel het algemeen belang ook 'beogen' en dat behoudens tegenbewijs hun werkzaamheid daarop rechtstreeks is gericht.

1.5. Wat betreft het tweede, kwantitatieve criterium: het dienen van een algemeen belang zal in het

algemeen samengaan met het dienen van een bepaalde collectiviteit van particuliere belangen. Dat de Stichting met elke huurovereenkomst ook het particuliere belang van een huurder dient, is daarom niet prohibitief voor de mogelijkheid een minstens 50% algemeen-belanggehalte van de feitelijke werkzaamheden aan te nemen. Het Hof heeft niet gemotiveerd zijn oordeel dat met sociale woningverhuur primair (ik lees: feitelijk voor meer dan 50%) het particuliere belang van de huurders wordt gediend. Het Hof acht voorts zonder motivering irrelevant dat de verhuur plaatsvindt binnen de Woningwet- en BBSH-beperkingen en zonder winstoogmerk.

1.6. Ik meen daarom dat het Hof is uitgegaan van een onjuiste maatstaf bij het eerste criterium en zijn oordeel onvoldoende heeft gemotiveerd bij het tweede criterium, zodat verwezen moet worden naar de feitenrechter voor een onderzoek of de Stichting in 2004 voldeed aan de ANBI-eisen.

1.7. Voor het geval u meent reeds zonder feitelijk onderzoek de ANBI-status van de Stichting te kunnen aannemen, ga ik nog in op geschilpunten die dan aan de orde komen omdat het Hof er niet aan is toegekomen: (i) is sprake van ernstige concurrentievervalsing "ten gevolge van" de aftrek? (dat is niet bewezen met hetgeen de fiscus heeft aangevoerd); (ii) moet het fondsenwervende karakter van belanghebbendes werkzaamheden kenbaar zijn voor het publiek? (ik zie geen wettelijke basis voor die eis); (iii) staan de ontbindende voorwaarden dat aftrek geweigerd wordt of de Stichting hoogbelast wordt in de weg aan aftrek? (ik meen van niet); (iv) moet de uitkeringsovereenkomst voorafgaan aan de fondsenwerving? (ik meen dat de wettekst tot die conclusie noopt, hetgeen tot gevolg zou hebben dat slechts een zeer klein deel van de winst 2004 afgetrokken kan worden); (v) een subsidiaire stelling (vertrouwensberoep) en een meer subsidiaire stelling (giftenaftrek), die ik beide ongegrond acht.

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

2.1 De Stichting houdt alle aandelen in G Holding BV, die alle aandelen houdt in de belanghebbende. De Stichting is een woningcorporatie (een toegelaten instelling) ex art. 70 van de Woningwet. Zij heeft als enig doel werkzaam te zijn op het gebied van de volkshuisvesting. De Stichting hield zich in 2004 nagenoeg uitsluitend bezig met verhuur van woningen in de sociale sector. De omzet van de Stichting bedroeg in dat jaar circa € 47.000.000. Ultimo 2004 bedroeg haar algemene reserve € 68.188.000. Tot en met 2009 had de Stichting een continuïteitsoordeel A; dat wil zeggen een eigen vermogen dat als passend bij een woningcorporatie wordt beschouwd.

2.2 De commerciële activiteiten van de Stichting zijn - kennelijk vóór 2004 - nagenoeg geheel (middellijk) ingebracht in onder meer de belanghebbende, die zich volgens haar statuten richt op ontwikkeling en realisatie van woningbouwprojecten en op verwerving, vervreemding en exploitatie van registergoederen. De door de belanghebbende ontwikkelde woningprojecten omvatten zowel sociale als commerciële woningbouw.

2.3 De belanghebbende draagt belangrijk bij aan de realisatie van de beleidsdoelstellingen van de Stichting binnen dier statutaire werkgebied. Zij heeft een vaste plaats in het nieuwbouwproces van de Stichting. De Stichting en de belanghebbende hebben dezelfde huisbankier, waardoor de belanghebbende onder gunstiger voorwaarden projectfinancieringen kan verkrijgen. De Stichting levert de belanghebbende projectontwikkelingsgrond tegen kostprijs; andersom berekent de belanghebbende voor haar diensten aan de Stichting structureel geen winst- en kostenopslag.

2.4 Op 29 december 2004 zijn de Stichting en de belanghebbende schriftelijk overeengekomen dat de belanghebbende haar winst als "fondswerver" binnen zes maanden na afloop van het boekjaar zal uitkeren aan de Stichting als "ontvanger" voor zover belanghebbendes winst dit toelaat, zulks onder de ontbindende voorwaarden dat bij de belanghebbende art. 9(1)(i) Wet Vpb niet (langer) op de winstuitkeringen aan de Stichting van toepassing is en/of dat ter zake van die winstuitkeringen door de Stichting schenkingsrecht is verschuldigd naar het tarief voor "andere verkrijgers".

2.5 In 2004 behaalde de belanghebbende vóór eventuele toepassing van art. 9(1)(i) Wet Vpb een belastbare winst ad € 1.581.117. Op 10 juni 2005 heeft zij op basis van de genoemde overeenkomst € 1.581.117 overgemaakt aan de Stichting.

2.6 De Inspecteur heeft de belanghebbende met dagtekening 24 juni 2006 een aanslag vennootschapsbelasting 2004 opgelegd naar een belastbaar bedrag ad € 1.581.117. Hij heeft die aanslag op belanghebbendes daartegen gemaakte bezwaar gehandhaafd.

2.7 De belanghebbende stelde tegen die uitspraak op bezwaar beroep in bij de Rechtbank Leeuwarden (de Rechtbank), die haar beroep ongegrond verklaarde.(2) Tegen die uitspraak heeft de belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof Leeuwarden (het Hof). Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.(3)

2.8 Voor de Rechtbank was in geschil of de winstuitkering ad € 1.581.117 op grond van art. 9(1)(i) Wet Vpb in mindering komt op belanghebbendes fiscale winst. De Rechtbank heeft het beroep van de belanghebbende ongegrond verklaard, daartoe overwegende als volgt:

"3.3 (...). De stichting is een toegelaten instelling in de zin van artikel 70 van de Woningwet. Eiseres heeft betoogd dat, nu tussen partijen vaststaat dat de stichting zich geheel of nagenoeg geheel bezig houdt met sociale verhuur, zij moet worden aangemerkt als een in Nederland gevestigde het algemeen nut beogende instelling, als bedoeld in artikel 16, eerste lid, Wet Vpb (tekst 1994). De rechtbank volgt eiseres daarin niet. Bij de beantwoording van de vraag wanneer sprake is van een (kort gezegd) het algemeen nut beogende instelling (hierna: ANBI) stelt de rechtbank voorop dat, naar zij afleidt uit vaste jurisprudentie van de Hoge Raad, een ANBI grotendeels (dat wil zeggen: voor meer dan 50 %) met haar activiteiten rechtstreeks het algemeen belang moet dienen. Nu vaststaat dat de stichting zich geheel of nagenoeg geheel bezig houdt met sociale verhuur, is de vraag die de rechtbank in het onderhavige geval moet beantwoorden of sociale verhuur in de bovenvermelde zin kan worden aangemerkt als zijnde de rechtstreekse behartiging van het algemeen belang. Hoewel met sociale verhuur onmiskenbaar een maatschappelijk belang wordt gediend, en sociale verhuur - gelet op de desbetreffende bepalingen gegeven bij of krachtens de Woningwet en gelet op de statuten en feitelijke werkzaamheden van de stichting - zelfs (vrijwel) het enige doel is van de stichting, neemt dat, naar het oordeel van de rechtbank, niet weg dat ook bij sociale verhuur van "rechtstreeks het algemeen belang dienen" in de vorenbedoelde zin geen sprake kan zijn als, zoals in casu het geval is, met iedere verhuurovereenkomst feitelijk primair het particuliere belang van de desbetreffende huurder wordt gediend. Nog daargelaten het antwoord op de vraag of, en zo ja, in hoeverre, de eventuele winstgevendheid van de activiteiten van de stichting in de sociale verhuur daaraan ook in de weg staan, kan de stichting reeds daarom niet als ANBI worden aangemerkt.

3.4 Reeds op grond van het hiervoor overwogene heeft eiseres niet voldaan aan alle voorwaarden gesteld in artikel 9, eerste lid, aanhef en onderdeel i, Wet Vpb (tekst: 2004). De overige voorwaarden behoeven dan ook geen bespreking meer.

3.5 In het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M, is onder B.3. opgenomen:

"Kan een BV ook gebruik maken van de aftrekbevestiging van artikel 9, lid 1, onderdeel i?"

Vraag

Kan een BV met commerciële activiteiten, die is opgericht door en ten behoeve van haar moedermaatschappij - een charitatieve instelling waarvoor de giftenaftrek geldt - en dividend ter beschikking stelt aan haar aandeelhouder, gebruik maken van de regeling van artikel 9, eerste lid, onderdeel i?"

Antwoord

Wanneer een charitatieve instelling haar commerciële activiteiten onderbrengt in een afzonderlijke rechtspersoon, bijvoorbeeld een BV, dan behartigt die BV niet zelf het algemeen belang. Er is een zelfstandige fondswervende rechtspersoon (ontstaan) met een eigen commercieel doel. De BV zal wel kunnen worden aangemerkt als een lichaam waarvan de werkzaamheid (nagenoeg) uitsluitend is gericht op de verkrijging van gelden die zullen worden uitgekeerd aan een instelling als bedoeld in artikel 16, eerste of derde lid (hierna artikel 16-instelling). Aftrek op grond van onderdeel i is mogelijk indien de (dividend)uitkering plaatsvindt overeenkomstig statuten (en/of oprichtingsakte) of op grond van een schriftelijke overeenkomst; dit onder het voorbehoud dat terzake van de aftrek geen ernstige concurrentievervalsing optreedt en binnen de beperkingen van artikel 9, vijfde lid. Overigens zal in de situatie waarin de aandeelhouder tevens als fondswerver voor een andere goed-doelinstelling optreedt, de uitkering niet opnieuw tot aftrek kunnen leiden. De deelneming zal namelijk tot het niet ondernemingsdeel van de artikel 16-instelling behoren. In de statuten van de BV of de schriftelijke overeenkomst op grond waarvan de BV de uitkeringen doet, zal immers expliciet naar het (fondsen behoevende) algemeen belang van het ontvangende lichaam zijn verwezen."

3.6 Naar het oordeel van de rechtbank, wordt met "een instelling als bedoeld in artikel 16, eerste of derde lid (hierna artikel 16-instelling)" in de zin van bovenbedoeld besluit aansluiting gezocht bij het begrip "in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele,

wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen", als bedoeld in artikel 16, eerste lid, Wet Vpb (tekst 1994), waarvan, zoals hierboven - onder 3.3 - overwogen, naar het oordeel van de rechtbank, ten aanzien van de stichting geen sprake is. (...)"

2.9 Het Hof omschreef het geschil in dezelfde termen als de Rechtbank. Het achtte belanghebbendes hoger beroep ongegrond en bevestigde de uitspraak van de Rechtbank, daartoe overwegende als volgt:

"4.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak - kort samengevat - geoordeeld dat de stichting niet kan worden aangemerkt als een in Nederland gevestigde het algemeen nut beogende instelling als bedoeld in artikel 16, eerste lid, van de Wet Vpb (hierna ANBI). De rechtbank heeft daarbij overwogen dat een ANBI grotendeels (dat wil zeggen: voor meer dan 50%) met haar activiteiten rechtstreeks het algemeen belang moet dienen. Bij sociale verhuur, waarmee de stichting zich geheel of nagenoeg geheel bezighoudt, kan naar het oordeel van de rechtbank geen sprake zijn van 'rechtstreeks het algemeen belang dienen' omdat met iedere verhuurovereenkomst feitelijk primair het particuliere belang van de desbetreffende huurder wordt gediend. Omdat de stichting niet als ANBI kan worden aangemerkt is aftrek op grond van artikel 9, eerste lid, aanhef en onderdeel i, van de Wet VPB, alsmede op grond van het Besluit niet mogelijk. Op diezelfde grond kan evenmin sprake zijn van een aftrekbare gift als bedoeld in artikel 16 van de Wet Vpb.

4.2. Het hof onderschrijft deze oordelen van de rechtbank en neemt de daartoe in de uitspraak van de rechtbank onder 2.4 en 3.1 tot en met 3.7 gebezigde gronden over en maakt die tot de zijne. Hetgeen belanghebbende hiertegen in hoger beroep heeft ingebracht, rechtvaardigt geen ander oordeel. De sociale woningverhuur is een werkzaamheid waarmee primair het particuliere en individuele belang van de desbetreffende huurders wordt gediend. Deze verhuur is geen werkzaamheid die op zichzelf rechtstreeks het algemeen belang raakt. De omstandigheid dat de verhuur geschiedt zonder winstoogmerk - zoals belanghebbende stelt en de inspecteur weerspreekt -, en plaatsvindt in het kader van volkshuisvesting en binnen het specifieke regime van de Woningwet en het Besluit beheer sociale-huursector, maakt dit niet anders."

3. Het geding in cassatie

3.1 De belanghebbende heeft tijdig en ook overigens regelmatig beroep in cassatie ingesteld tegen 's Hofs uitspraak. De staatssecretaris van Financiën heeft zich verweerd, waarop de belanghebbende heeft gerepliceerd. De Staatssecretaris heeft bij brief van 13 januari 2011 meegedeeld niet te zullen dupliceren.

3.2 De belanghebbende bestrijdt het oordeel dat zij niet (voldoende) rechtstreeks het algemeen belang zou dienen en stelt daartoe het volgende cassatiemiddel voor:

"Schending althans onjuiste toepassing van het recht, in het bijzonder van (...) [art. 16(1) Wet Vpb; PJW] in verbinding met (...) [art. 9(1)(i) Wet Vpb; PJW] en/of schending van (...) [art. 8:77 Awb] althans verzuim van vormen waarvan de niet-inachtneming met nietigheid is bedreigd, omdat het Gerechtshof ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, althans zonder nadere motivering onbegrijpelijk zijn, heeft beslist dat (...) [de Stichting; PJW] geen algemeen nut beogende instelling is als bedoeld in (...) [art. 16(1) Wet Vpb; PJW], omdat de volkshuisvesting waar de Stichting zich op toelegt een werkzaamheid is waarmee primair het particuliere en individuele belang van de desbetreffende huurders wordt gediend, zulks ten onrechte omdat de primaire werkzaamheden van de Stichting rechtstreeks zijn gericht op het algemeen belang."

3.3 De belanghebbende licht toe dat de Stichting blijkens art. 3 van dier statuten als doel en primaire taak heeft uitvoering van het in art. 22(2) Grondwet neergelegde sociale grondrecht op huisvesting. De belanghebbende ziet in jurisprudentie, wetsgeschiedenis, regeringsuitlatingen en literatuur bevestigd dat het voorzien in sociale huurwoningen een werkzaamheid in het algemeen belang is. 's Hofs oordeel dat primair het belang van de desbetreffende huurder wordt gediend, is rechtens onjuist. Bij andere sociale grondrechten zoals die op onderwijs en gezondheidszorg staat het particuliere belang van de onderwezene c.q. de patiënt immers evenmin in de weg aan de conclusie dat het algemeen belang rechtstreeks gediend wordt.

3.4 Indien u met de belanghebbende meent dat de Stichting een ANBI is ex art. 16 Wet Vpb, dan stelt de belanghebbende:

- (primair) dat ex art. 9(1)(i) Wet Vpb € 1.581.117 ten laste van haar winst komt, nu de Overeenkomst haar verplichtte tot die betaling;

- (subsidiair) dat zij aan het door de Rechtbank geciteerde besluit van de Staatssecretaris(4) het rechtens te honoreren vertrouwen mocht ontlenen dat aftrek op grond van art. 9(1)(i) Wet Vpb mogelijk is;
- (meer subsidiair) dat zij ex art. 16 Wet Vpb € 95.107 in aftrek kan brengen.

3.5 De Staatssecretaris voert bij verweer aan dat het Hof geenszins ontkent dat de bijdragen van woningcorporaties aan de sociale woningbouw een maatschappelijk belang dienen, maar dat dat niet in de weg staat aan het oordeel dat verhuur van sociale huurwoningen rechtstreeks vooral particuliere belangen van individuele huurders dient, welk oordeel volgens de Staatssecretaris geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Hij verwijst naar HR BNB 2006/267(5) en onderdeel 4.5 van zijn besluit van 8 december 2009.(6) Hij acht 's Hofs oordeel voor het overige feitelijk en daarom in cassatie onaantastbaar. De Staatssecretaris wijst er voorts op dat de wetgever sinds 2004 de met de commerciële activiteiten behaalde winst van woningcorporaties in de vennootschapsbelasting wil betrekken. Daarmee verhouden kwalificatie als ANBI en aftrek ex art. 9(1)(i) Wet Vpb zich slecht. Indien u desondanks meent dat de Stichting als ANBI kan gelden, dan moet volgens de Staatssecretaris nog getoetst worden of aan de overige eisen van art. 9(1)(i) Wet Vpb is voldaan, nu alsdan nog in geschil is (i) of een schriftelijke overeenkomst met een voorwaardelijke uitkeringsverplichting voldoende is, (ii) of door aftrek ernstige verstoring ontstaat in de concurrentie met andere projectontwikkelaars en (iii) of de fondswerving kenbaar moet zijn voor het algemene publiek.

3.6 De belanghebbende repliceert dat r.o. 3.4 van het door de Staatssecretaris aangeropen arrest HR BNB 2006/267 zich niet zonder meer laat toepassen op woningcorporaties, nu professionele voetbalclubs gericht zijn op eigen belang en streven naar winnen, terwijl woningcorporaties gericht zijn op het in de Grondwet verankerde algemene belang van volkshuisvesting. Zij wijst voorts op een uitspraak(7) van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS) die haars inziens impliceert dat instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werken door sociale huisvesting ter beschikking te stellen, rechtstreeks het algemene belang dienen.

4. FFI's en ANBI's

Fiscaal fondswervende instellingen (FFI's)

4.1 Bij de parlementaire behandeling van het Belastingplan 1997(8) is door de CDA-fractie aandacht van de Staatssecretaris gevraagd voor de fiscale behandeling van fondsen die geld inzamelen om culturele, maatschappelijke en charitatieve belangen te dienen. Bij besluit van 28 april 1997(9) heeft de Staatssecretaris goedgekeurd dat stichtingen onder bepaalde voorwaarden subjectief vrijgesteld kunnen worden ex art. 6 Wet Vpb. Dat besluit is ingetrokken bij besluit van 9 april 1999,(10) dat begunstigend beleid inhoudt door vrijstelling van vennootschapsbelasting voor lichamen ex art. 2(1)(d) Wet Vpb. Bij persbericht van 18 april 2000(11) heeft het ministerie van Financiën een wetswijziging aangekondigd ter zake van de heffing van vennootschapsbelasting van FFI's: "De huidige wettelijke bepalingen geven doorgaans niet de mogelijkheid om dergelijke opbrengsten buiten de winstberekening voor de VPB-heffing te houden. De staatssecretaris vindt een dergelijke heffing over de door de fondsen aan goed-doelinstellingen af te dragen opbrengsten echter niet wenselijk."

4.2 Met ingang van 1 januari 2002(12) is in art. 9 van de Wet Vpb mede een regeling voor FFI's opgenomen die voorziet in een fiscale faciliteit voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen die met economische activiteit geld ophalen voor goed-doelinstellingen. Art. 9(1)(i) Wet Vpb luidde tussen 1 januari 2002 en 1 januari 2007 - voor zoveel voor de belanghebbende van belang - als volgt:(13)
"1. Bij het bepalen van de winst komen mede in aftrek:
(...)

i. bij een lichaam (...) waarvan de werkzaamheid uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is gericht op de verkrijging van gelden die ingevolge de statuten van het lichaam of op grond van een schriftelijke overeenkomst zullen worden uitgekeerd aan een instelling als bedoeld in artikel 16, eerste of derde lid: (...) de uitkeringen aan die instelling, tenzij als gevolg van deze aftrek ernstige concurrentieverstoring zou optreden;"

4.3 Voor kwalificatie van een lichaam als FFI is aldus vereist dat (i) zijn economische activiteiten voor minstens 90 percent ('nagenoeg uitsluitend') zijn gericht op verkrijging van geld en (ii) de statuten of

een schriftelijke overeenkomst het lichaam verplicht het verkregen geld uit te keren aan een goed-doelinstelling in de zin van art. 16 Wet Vpb.

4.4 Voor aftrek van de winstuitkering door de FFI aan de goed-doelinstelling is vervolgens vereist dat (i) die aftrek niet leidt tot ernstige concurrentievervalsing, (ii) de in een FFI-boekjaar verkregen gelden uiterlijk binnen zes maanden na afloop van dat boekjaar worden uitgekeerd aan de goed-doelinstelling (14) en de aftrek niet leidt tot negatieve belastbare winst.(15)

4.5 Volgens een Besluit van 20 november 2002(16) kan ook een besloten vennootschap als FFI gelden en dus aanspraak maken op de aftrek ex art. 9(1)(i) Wet Vpb. U zie voor de tekst van dat Besluit de boven (2.8) geciteerde r.o. 3.5 van de Rechtbank.

4.6 Kuyt(17) meent dat de fiscus sinds enige jaren kennelijk van mening is - met name bij BV's - dat de FFI-regeling:

"alleen geldt voor 'typisch' fondsenwervende activiteiten en niet voor 'echte' ondernemingsactiviteiten."

ANBI's (Goed-doelinstellingen)

4.7 Art. 9(1)(i) (thans (h)) Wet Vpb verwijst naar 'een instelling als bedoeld in art. 16 Wet Vpb'. Van 2002 tot en met 2007 waren dat(18) (i) in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijk, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen en (ii) buiten Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen die als zodanig zijn aangewezen door de Minister.

4.8 Giften aan kerkelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen zijn in 1952 aftrekbaar gesteld in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. (19) De toenmalige minister van Financiën merkte over de wettelijke aanduiding van de bedoelde instellingen op:(20)

"Wat betreft de wens van de commissie om een nadere verduidelijking te geven van de begrippen charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen, is de ondergetekende van oordeel, dat deze begrippen een voldoende omlijning hebben voor een praktische hantering bij de uitvoering van de voorgestelde regeling. Hij is dan ook van meening, dat in dit opzicht een nadere verfijning gevoeglijk aan praktijk en rechtspraak kan worden overgelaten.

Wel heeft de ondergetekende in de vraag van de commissie, of de faciliteiten niet dienen te worden uitgebreid tot instellingen van algemeen nut, aanleiding gevonden bij Nota van Wijzigingen het wetsontwerp in de aangegeven zin aan te vullen."

4.9 Op 1 januari 1985(21) werd een gelijkklidende term opgenomen in art. 24(4) Successiewet 1956 voor het verlaagde tarief op schenkingen aan en erfrechtelijke verkrijgingen door "binnen het Rijk gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen". De uitleg die de jurisprudentie over de inkomstenbelasting en over het successierecht aan deze term geeft, is dus ook relevant voor de uitleg van de gelijkklidende term in art. 16 Wet Vpb.

4.10 Sinds 1 januari 2008 verwijst art. 16 Wet Vpb op zijn beurt naar instellingen als bedoeld in art. 6:33(1)(b) Wet IB 2001.(22) Vanaf 2008 moet de inspecteur of de minister de desbetreffende instelling daarom - op verzoek - als algemeen nut beogende instelling aanmerken.(23) De voorwaarden voor 'aan te merken instellingen' staan in de artt. 41a en 41b Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001. Met de verwijzing naar art. 6.33(1)(b) Wet IB 2001 werd overigens niet beoogd de uitleg van de term 'kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen' te wijzigen.

4.11 De invulling van de term 'algemeen nut beogende instelling' is aldus grotendeels overgelaten aan de praktijk en de rechtspraak. Daarbij zij opgemerkt dat het algemene nut dynamisch kan zijn in die zin dat door veranderende maatschappelijke of politieke opvattingen niet noodzakelijk ook thans nog als algemeen nut beogend wordt aangemerkt hetgeen in het verleden als zodanig werd aangemerkt, en andersom.

4.12 Het door de Staatssecretaris bij verweer genoemde arrest HR BNB 2006/267(24) betrof een

profvoetbalclub die in 2001 € 1 mio erfde. De vraag was of zij voor de toepassing van art. 24(4) Successiewet 1956 (zoals opgemerkt: in die wet werd exact dezelfde terminologie gebruikt) aangemerkt kon worden als algemeen nut beogende instelling. U gaf een overzicht van de toetsingscriteria voor de beantwoording van die vraag:

"3.2. Het middel (...) stelt ten eerste de vraag aan de orde of de regel dat als komt vast te staan dat de werkzaamheden ongeveer in gelijke mate het algemene en een particulier belang dienen, de instelling moet worden aangemerkt als een het algemeen nut beogende instelling (vgl. HR 7 november 2003, nr. 38 049, BNB 2004/30), alleen geldt voor kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele of wetenschappelijke instellingen in de zin van artikel 24, lid 4, van de Wet. Die vraag moet ontkennend worden beantwoord. Door voormelde categorieën van instellingen met name te noemen heeft de wetgever slechts tot uitdrukking gebracht dat werkzaamheden van kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele of wetenschappelijke aard voor de toepassing van de Wet in beginsel geacht worden met het oog op het algemeen belang te worden verricht. Evenwel heeft voor alle soorten instellingen gelijkelijk te gelden dat zij slechts kunnen worden aangemerkt als een het algemeen nut beogende instelling, indien - afgezien van het hierna onder 3.4 nog aan de orde komende vereiste - komt vast te staan dat door hun werkzaamheden het algemeen belang minstens in gelijke mate als een particulier belang gediend wordt.

(...)

3.4. (...) Behalve dat de instelling moet voldoen aan de hiervoor in 3.2 vermelde maatstaf, is voor toepassing van artikel 24, lid 4, van de Wet vereist dat de instelling het algemeen nut 'beoogt'; daarvan is pas sprake indien de werkzaamheden van de instelling rechtstreeks erop gericht zijn enig algemeen belang te dienen. Het gaat daarbij dus niet om de vraag of ten gevolge van die werkzaamheden om enigerlei reden (indirect) het algemeen belang gediend is. Door te oordelen dat 'het primaire belang van het betaalde voetbal' waaraan belanghebbende deelneemt, is gelegen in het verschaffen van ontspanning en vrijetijdsbesteding aan een groot deel van de Nederlandse bevolking, heeft het Hof klaarblijkelijk slechts het oog gehad op het - naar zijn oordeel algemeen nuttige - effect van betaald voetbal; dat blijkt ook hieruit dat de redengeving voor 's Hofs oordeel dat dit 'geen bijkomstig belang' is, ligt in zijn overweging dat de gezamenlijke belangen van de zeer grote aantallen toeschouwers 'veel groter zijn' dan de belangen van de beperkte groep mensen die actief werkzaam zijn in het betaald voetbal. Aldus heeft het Hof zijn oordeel gegrond op de omstandigheid dat zeer veel mensen plezier, ontspanning en vrijetijdsbesteding vinden in het kijken naar en volgen van het betaald voetbal, echter zonder daarbij te toetsen aan de juiste maatstaf, namelijk de vraag of belanghebbendes activiteiten rechtstreeks zijn gericht op enig algemeen belang. (...)"

4.13 Een instelling is dus pas een ANBI als (i) het algemeen belang door haar werkzaamheden feitelijk in minstens gelijke mate wordt gediend als een particulier belang en (ii) de instelling bovendien het dienen van het algemene belang beoogt, dat wil zeggen haar werkzaamheden 'rechtstreeks zijn gericht op enig algemeen belang'.

4.14 Uit uw arrest HR BNB 1997/67(25) volgt dat de vraag naar de verhouding tussen particulier en algemeen belang moet worden beantwoord "ten aanzien van de activiteiten in hun totaliteit" en dat het niet gaat om rekenkunde:

"In verband met die vraag kan zeer wel een verschillend gewicht toekomen aan verschillende activiteiten en de daaraan bestede tijd. Het aanleggen van een zuiver rekenkundige maatstaf (...) is dan ook onjuist."

Koele(26) meent dat u "[heeft] 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."

4.15 Van Vijfeijken (noot in BNB 2006/267) acht de tegenstelling tussen algemeen en particulier belang onhelder:

"4. (...) Waarom is een school dan wel algemeen nuttig? De activiteiten van de school richten zich toch ook rechtstreeks op de belangen van de leerlingen. (...) Op deze wijze is elk algemeen belang te reduceren tot particulier belang. Waarin verschilt het betaald voetbal met een ziekenhuis? Ook daar komen de patiënten louter uit eigen belang en artsen, verpleegkundigen enz. werken er om hun boterham te verdienen. (...)"

4.16 Zij benadrukt voorts:

"dat pas sprake is van een algemene nut beogende instelling als de instelling het algemeen nut

'beoogt'. Het gaat dus niet om algemeen nuttige activiteiten als middel maar als doel. (...)

5. De doelstelling van een instelling wordt ontleend aan de statuten, tenzij de feitelijke werkzaamheden in een andere richting wijzen. (...)"

4.17 Koele(27) schrijft over het 'beogen' van algemeen belang:

" "Beogen" kan je niet meten. (...) Het is (...) zinloos en onjuist om de activiteiten van de organisatie 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. (28) Dan zou immers vrijwel elk algemeen nut kunnen worden afgepeld tot private belangen. Het juridische begrip "algemeen nut"(29) vergt een kwalitatieve benadering."

5. Het woningcorporatiestelsel

5.1 De regels voor woningcorporaties ('toegelaten instellingen') zijn opgenomen in hoofdstuk V ("Voorziening in de woningbehoefte"), afdeling 3 ("Instellingen werkzaam in het belang van de volkshuisvesting"), artt. 70 t/m 70k van de Woningwet. Woningcorporaties zijn verenigingen of stichtingen die uitsluitend werkzaam zijn in het belang van de volkshuisvesting en die bij koninklijk besluit zijn toegelaten tot die status. Art. 70 Woningwet bepaalt sinds 4 februari 2000(30):

"1. Verenigingen met volledige rechtsbevoegdheid en stichtingen, die zich ten doel stellen uitsluitend op het gebied van de volkshuisvesting werkzaam te zijn en niet beogen uitkeringen te doen anders dan in het belang van de volkshuisvesting, kunnen bij koninklijk besluit worden toegelaten als instellingen, uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting.

2. De toelating, bedoeld in het eerste lid, kan bij koninklijk besluit worden geweigerd of ingetrokken. (...) De toelating wordt ingetrokken, indien de toegelaten instelling niet langer uitsluitend op het gebied van de volkshuisvesting werkzaam is of uitkeringen doet anders dan in het belang van de volkshuisvesting.

3. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen andere dan de in het tweede lid bedoelde gevallen worden aangegeven, waarin de toelating wordt (...) of kan worden ingetrokken.

4. Bij algemene maatregel van bestuur worden nadere voorschriften gegeven omtrent de toelating, alsmede omtrent de weigering en intrekking van de toelating. Daarbij kan worden bepaald, dat de statuten van de vereniging of de stichting voorschrijven dat bij ontbinding van de vereniging of stichting de vereffening geschiedt door een of meer door burgemeester en wethouders van de gemeente, waar de vereniging of de stichting haar woonplaats heeft, aangewezen vereffenaars."

5.2 Voor woningcorporaties geldt het Koninklijk Besluit beheer sociale-huursector (BBSH)(31).

Toegelaten instellingen genieten bepaalde rechten, maar op hen rusten ook verplichtingen zoals het voldoen aan specifieke verslaggevingsregels, zorgdragen voor een sobere en doelmatige bedrijfsvoering, bestemmen van batige saldi uitsluitend voor werkzaamheden op het gebied van de volkshuisvesting. Zij staan onder toezicht van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (voorheen VROM).

5.3 De staatssecretaris van VROM(32) schreef in 1999 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal onder meer:

"In het (...) BBSH (...) is vastgelegd dat corporaties uitsluitend werkzaam zijn op het gebied van de volkshuisvesting, verbijzonderd in de volgende prestaties: het betaalbaar huisvesten van de doelgroep, het zorgdragen voor de kwaliteit van het woningbezit, het betrekken van bewoners bij beleid en beheer, de continuïteit op financieel terrein en de leefbaarheid (het laatste prestatieveld is toegevoegd in 1997). Met name door de laatste toevoeging zijn de prestatievelden van de corporaties aanzienlijk verbreed. (...) Door middel van de brutering werd een verdere (financiële) verzelfstandiging van de sociale huursector bereikt. Hierdoor hebben de corporaties zich in relatief korte tijd ontwikkeld van partijen die met handen en voeten aan de overheid waren gebonden tot in vele opzichten zelfstandige partijen op het terrein van volkshuisvesting. (...) Het Rijk houdt toezicht op de corporaties. Dit toezicht is voor het overgrote deel achteraf, hetgeen in lijn is met de zelfstandige positie die de corporaties innemen.

(...)

De verbreding van activiteiten van de corporaties heeft een aantal positieve effecten. Ik noem er enkele. Zo is er sprake van een toenemende verkoop van sociale huurwoningen. Een ontwikkeling die ik mede vanuit het beleid gericht op de bevordering van het eigen woningbezit toejuich. Verder neemt het aantal soorten dienstverlening toe: veel corporaties verbreden de serviceverlening aan hun huurders. Ook zijn er een aantal beginnende ontwikkelingen waarmee corporaties invulling geven aan

de gezamenlijke verantwoordelijkheid voor volkshuisvestelijke prestaties: het betreft dan onderlinge (achtergestelde) leningen, fusies. (...)"

5.4 Woningcorporaties moeten opereren in "het belang van de volkshuisvesting". De staatssecretaris van VROM(33) schreef in genoemde brief over deze norm:

"De centrale norm voor het handelen van een corporatie is ingegeven door het begrip "in het belang van de volkshuisvesting". De beschikbare (financiële) middelen moeten ook daadwerkelijk voor dit belang worden aangewend. (...) wat onder het belang van de volkshuisvesting moet worden verstaan [is] afhankelijk (...) van de opgave van de woningmarkt en de omstandigheden waar corporaties zich in bevinden. Dat is geen universeel vast te stellen begrip. Ik acht dat ook niet wenselijk. Door de beschrijving van de norm op deze wijze in het BBSH, is het voor corporaties mogelijk in te spelen op de lokale omstandigheden en de ontwikkelingen in de markt. De andere kant daarvan is dat corporaties in dit keuzeproces niet helemaal vrij zijn. Zij dienen immers het gemeentelijk volkshuisvestingsbeleid daarbij in acht te nemen. De eigen keuzevrijheid van corporaties, het gemeentelijk volkshuisvestingsbeleid en de betrokkenheid van huurders bij het bepalen van het beleid en beheer van de corporatie, vormt tezamen met de voorwaarden die het Rijk daarvoor schept, het afwegingskader om te komen tot wat in het concrete geval het belang van de volkshuisvesting is. (...)

Corporaties bepalen in overleg met de overheid wat onder het belang van de volkshuisvesting wordt verstaan. Wel kent het BBSH een tweetal harde grenzen als het gaat om de afbakening van het werkgebied van de corporatie. Zij mogen geen complexen van huur- en koopwoningen bouwen boven de grens van gemiddeld 261 000 en zij mogen geen diensten verlenen buiten de eigen kring van huurders en kopers ook al zijn deze diensten gerelateerd aan de kerntaak van de corporatie."

5.5 Het corporatiestelsel is geïntroduceerd in de Woningwet 1901.(34) Verbetering van woonomstandigheden was nodig in het belang van "gezondheid, zedelijkheid en veiligheid". De overheid wilde de oorzaken van de slechte woonomstandigheden wegnemen. De memorie van toelichting noemde de volgende oorzaken:(35)

1. de mogelijkheid om slecht ingerichte, voor de gezondheid schadelijke woningen bij voortdurende te verhuren;
2. de weinige geneigdheid om aan woningen, welke dreigen onbewoonbaar te worden, de noodige verbeteringen aan te brengen;
3. de aanbouw van insolide, aan de matigste eischen niet voldoende woningen, welke zoo niet terstond dan toch na eenige jaren het aantal krotten zullen vermeerderen;
4. onvoldoende aanbouw van goede woningen;
5. financieel onvermogen, waardoor velen genoodzaakt zijn, zich met een slechte woning te behelpen."

5.6 Over dat financieel onvermogen vermeldt diezelfde MvT in beeldende bewoordingen:(36)

"Er zijn er ook die te goeder trouw onwaarheid spreken als zij zeggen: wij kunnen onmogelijk meer voor huisvesting uitgeven dan wij nu doen. Het is geen regel van drieën, dat een werkman wat hij meer voor woning uitgeeft, moet bezuinigen op voedsel, kleding en wat dies meer zij. Wel is waar kan hetzelfde geld niet tweemaal, (...) worden besteed, maar het is een erkende waarheid, dat de welstand van een gezin niet uitsluitend afhangt van het bedrag van het weekgeld, in niet mindere mate komt daarbij in aanmerking de wijze van huishouden, de mate van netheid en overleg. Welnu - een goede, gezonde woning is bevorderlijk aan huishoudelijkheid en zindelijkheid; een slechte woning daarentegen bevordert onordelijkheid en verkwisting. Het moge waar zijn dat vele vrouwen, in welke omgeving ook geplaatst, altijd slordig en onpractisch blijven, daar staat tegenover, dat vele anderen, ofschoon met de beste voornemens bezielde, den strijd opgaven, omdat zij moesten huizen in een krot, schier zonder licht en lucht, waar de stank niet was te verdragen en waar ook met de meeste zorg het steeds groter wordend gezin niet meer behoorlijk kon worden gehuisvest. Tien tegen één, dat die vrouwen, in een betere omgeving geplaatst, ook betere huismoeders zullen worden. Ook nog op een anderen factor behoort te worden gelet. Er zijn helaas vele huisvaders, die een groot deel van hun weekgeld buitenshuis zoek maken. Ongerijmd zou het zijn te willen beweren, dat dit niet meer zal voorkomen, indien slechts voor betere woningen wordt gezorgd, maar even ongerijmd zou het zijn te willen volhouden, dat uithuizigheid niet door slechte huisvesting wordt bevorderd, dat gemis van een gezelligen huiselijken haard den man nooit naar de kroeg jaagt."

Tegenwoordig bestaat inderdaad de thuistap. Dát is vooruitgang.

5.7 Van der Schaar schreef in de bundel 'Van Wonen naar Bouwen. 100 jaar Woningwet':(37)
 "In de Woningwet werden de toegelaten instellingen bij de onteigeningsbepalingen geïntroduceerd, zodat zij in staat zouden zijn initiatief te nemen voor grondverwerving (art. 78 en 80 van de toenmalige onteigeningswet). Verder werden zij genoemd in de financiële bepalingen (art. 31 en 34). Toelating was voorwaarde voor rijkssteun. Aan de toelating werden in het eerste wetsontwerp echter weinig eisen verbonden. Onder druk van de Tweede Kamer kwam er de bepaling dat het non-profit instellingen zijn die zich uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting moeten opstellen, zodat winst door rijkssubsidie voorkomen zou worden. De gedachte was dat de woningcorporaties door aflossing van de rijksleningen langzaam maar zeker vermogen zouden opbouwen dat dan alleen voor verbetering van de volkshuisvesting bestemd mocht worden: het 'revolving fund'. Deze bepaling leidde er later toe dat de sociale huursector zich sterk van de marktsector onderscheidde en ook geen drager werd voor de bevordering van het eigen-woningbezit.

(...).

De combinatie van een breed gedefinieerd publiek belang en een terughoudende opstelling van de (rijks)overheid vormde de grondslag voor het beleid dat vanaf de invoering van de Woningwet tot de Tweede Wereldoorlog werd gevoerd. Het Rijk beperkte zich in hoofdzaak tot een regulerende en toezichthoudende rol.

(...).

In de veertig jaar na de Woningwet verbeterde de woningvoorziening. Vlak voor de Tweede Wereldoorlog bleek de acute kwantitatieve woningnood opgelost. (...) Het Woningbesluit veranderde waar het de hoofdlijnen betrof, ook in beperkte mate: de toelating van de woningcorporaties werd na de hausse rond 1920 moeilijker; in 1934, tijdens de crisis, werden de woningcorporaties verplicht de eerder verleende subsidies terug te betalen als er exploitatieoverschotten waren."

5.8 Nadien zijn de regels diverse malen gewijzigd. De overheid ging zich na de oorlog meer met de volkshuisvesting bemoeien. Sinds 1983 bevat art. 22(2) van de Grondwet een nieuw sociaal grondrecht:(38)

"2. Bevordering van voldoende woongelegenheden is voorwerp van zorg der overheid."

De memorie van toelichting bij deze bepaling vermeldt:(39)

"De zorg voor voldoende woongelegenheden is immers te zien als een taak ter bevrediging van een der primaire levensbehoeften van de mens. De overheidszorg voor woningvoorziening is reeds van oude datum en de behoefte aan deze zorg, die zich ten gevolge van de Tweede Wereldoorlog nog verder heeft ontwikkeld, is van blijvende aard. Onder "voldoende woongelegenheden" is niet alleen te verstaan een voldoende aantal woningen. De term heeft mede betrekking op het volume, de kwaliteit, de veiligheid, de gezondheid etc. van de woningen."

5.9 Bij de wijziging van de Woningwet in 2000 kreeg de minister van VROM extra bevoegdheden met betrekking tot het toezicht op de woningcorporaties.

6. De vennootschapsbelastingplicht van woningcorporaties

6.1. Woningcorporaties zijn lang vrijgesteld geweest van vennootschapsbelasting. Tot 2004 bevatte art. 5(d) Wet Vpb een subjectieve vrijstelling:

"Wij behouden Ons voor bij algemene maatregel van bestuur onder daarbij te stellen voorwaarden van belasting vrij te stellen:

(...)

d. lichamen toegelaten om op de voet van de Woningwet (...) (40) werkzaam te zijn in het belang van de volkshuisvesting, alsmede instellingen welke door Onze Minister hiermede zijn gelijkgesteld;"

6.2. Met ingang van 2004 is de vrijstelling beperkt tot de niet-commerciële activiteiten van de corporaties.(41) In 2004 en 2005 luidde art. 5(d) Wet Vpb als volgt:

"d. lichamen toegelaten om op de voet van de Woningwet (Stb. 1991, 439) werkzaam te zijn in het belang van de volkshuisvesting, voorzover zij voordelen behalen uit werkzaamheden die zijn toegestaan op grond van het Besluit van 9 oktober 1992, houdende regels betreffende instellingen, werkzaam in het belang van de volkshuisvesting, alsmede instellingen welke door Onze Minister hiermede zijn gelijkgesteld;"

6.3. De parlementaire behandeling van deze wijziging biedt de volgende inzichten:

(MvT II):(42) "Woningcorporaties hebben een belangrijke rol op het gebied van het nationale

volkshuisvestingsbeleid, met name - zij het niet uitsluitend - in de sociale woningbouw. Deze taak die in het kader van het algemene belang staat, is de rechtvaardiging voor de huidige vrijstelling van de vennootschapsbelasting.

De laatste jaren hebben ontwikkelingen als toegenomen welvaart, meer belangstelling voor koopwoningen(43), individualisering en vergrijzing, de woningmarkt een ander aanzien gegeven. Onder meer hierdoor hebben de woningcorporaties hun activiteiten verbreed en zijn meer in concurrentie gaan treden met reguliere marktpartijen. Dit blijkt uit het rapport "Corporaties tussen vangnet en vrijhandel" van de MDW-werkgroep woningcorporaties, die onder meer concludeert dat de subjectieve vrijstelling voor woningcorporaties in de vennootschapsbelasting marktverstrend kan werken. Het toenmalige kabinet heeft bij brief van 8 februari 2000(44) aan de Tweede Kamer aangegeven dat het de conclusies van die werkgroep overneemt. Bij brief van 18 februari 2002(45) is de Tweede Kamer geïnformeerd over het voornemen om de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor woningcorporaties te doen vervallen. Vervolgens is bij brief van 23 december 2002(46) nader aangegeven dat het streven is om de woningcorporaties niet voor al hun activiteiten te belasten. Het voorstel, zoals uitgewerkt in dit Belastingplan, houdt in de vrijstelling voor woningcorporaties, en daaraan op eigen verzoek gelijkgestelden, te beperken tot hun kernactiviteiten. Buiten de vrijstelling vallen de commerciële activiteiten, zoals de bouw van koopwoningen en de makelaardij. Het vervallen van de vennootschapsbelastingvrijstelling voor commerciële activiteiten draagt bij aan een gelijke concurrentiepositie ten opzichte van projectontwikkelaars."

(NnavV I):(47) "De leden van de fractie van de PvdA betwijfelen de noodzaak woningcorporaties Vpb te laten betalen voor het financiële gedeelte van hun activiteiten. Zij menen dat het gevolg zal zijn dat allerlei instituties worden gecreëerd, hetgeen uiteindelijk contraproductief zal blijken te zijn, ook wat de totale belastingopbrengst betreft. De woningcorporaties zijn thans vrijgesteld van Vpb en betalen dus geen vennootschapsbelasting. De voorgestelde maatregel kan er dus niet toe leiden dat minder Vpb wordt betaald dan nu. De geschatte opbrengst van de voorgestelde maatregel bestaat niet alleen uit door de woningcorporaties te betalen Vpb, maar ook uit de vennootschapsbelasting die zal worden betaald door belastingplichtige lichamen waarin de commerciële activiteiten van de corporaties zullen worden ondergebracht."

6.4. Deze koppeling van de vrijstelling aan toegestane werkzaamheden omschreven in het BBSH bleek echter niet goed uitvoerbaar.(48) Daarom is voor 2006 en 2007 een zelfstandig criterium opgenomen in art. 5(d) Wet Vpb, dat als volgt luidt:(49)

"d. lichamen toegelaten om op de voet van de Woningwet (Stb. 1991, 439) werkzaam te zijn in het belang van de volkshuisvesting, voorzover hun werkzaamheid bestaat uit de verkrijging, het bezit, het beheer en de vervreemding van anders dan tijdelijk verhuurde woningen waarvan bij de aanvang van het boekjaar een huurprijs per maand geldt die niet uitgaat boven het bedrag genoemd in artikel 13, eerste lid, onder a, van de Wet op de huurtoeslag, van andere voor verhuur bestemde ruimten in een gebouw ingeval de gebruiksoppervlakte van het gebouw voor tenminste 80% bestaat uit gebruiksoppervlakte van hiervoor bedoelde woningen, of van gebouwen met een maatschappelijke functie, alsmede [andere] instellingen [werkzaam in het belang van de volkshuisvesting of de monumentenzorg](50) welke door Onze Minister hiermede zijn gelijkgesteld;"

6.5. Sinds 1 januari 2008 zijn woningcorporaties integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. De regering lichtte haar voorstel daartoe als volgt toe:(51)

"Woningcorporaties hebben als kernactiviteit het voorzien in betaalbare woonruimte voor de huishoudens met lagere inkomens. Zij hebben daardoor van oudsher een belangrijke rol op het gebied van de volkshuisvesting. Deze maatschappelijke taak is de reden dat zij een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting genoten. Als gevolg van een veranderde woningmarkt zijn woningcorporaties de laatste jaren hun activiteiten gaan verbreden met bijvoorbeeld het bouwen van duurdere huur- en koopwoningen, het investeren in bedrijfsvastgoed en het initiëren en ontwikkelen van projecten. Het zijn professionele organisaties met een maatschappelijke doelstelling geworden die ook - vaak door schaalvergroting en samenwerking - krachtige spelers op de woningmarkt als geheel zijn geworden. Daardoor is de vrijstelling voor woningcorporaties de afgelopen jaren al onderwerp van discussie geweest. In 2000 verscheen het rapport "Corporaties tussen vangnet en vrijhandel" van de werkgroep Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit (werkgroep MDW)(52). In dit rapport wordt ondermeer geconcludeerd dat de subjectieve vrijstelling voor woningcorporaties in de vennootschapsbelasting marktverstrend kan werken en wordt geadviseerd deze vrijstelling voor woningcorporaties af te schaffen en derhalve alle activiteiten te belasten.

(...)

Vennootschapsbelasting wordt geheven over de winst van ondernemingen. De fiscale criteria voor het drijven van een onderneming zijn de aanwezigheid van een organisatie van kapitaal en arbeid, deelname aan het economische verkeer en het behalen van winst daarmee. Als het behalen van winst geen oogmerk is, is als criterium voor de aanwezigheid van een onderneming ook voldoende dat er vermogensoverschotten worden behaald of dat in concurrentie wordt getreden met belastingplichtige ondernemingen. Wanneer het geheel aan activiteiten van woningcorporaties wordt gezien, kunnen woningcorporaties vanuit fiscaal oogpunt moeilijk anders dan als ondernemingen worden gekenmerkt. Zij voldoen immers aan de criteria van organisatie van kapitaal en arbeid, van deelname aan het economische verkeer en behalen met hun activiteiten ook winst. Hieruit wordt de logische consequentie getrokken dat woningcorporaties voor al hun activiteiten in de vennootschapsbelasting betrokken moeten worden. Als uitwerking wordt gegeven aan de aankondiging in het Coalitieakkoord om te komen tot ontwikkeling van een rechtsvorm voor instellingen in de semi-publieke sector (maatschappelijke onderneming), zal aandacht worden geschonken aan gevolgen daarvan voor de behandeling van woningcorporaties voor de vennootschapsbelasting."

7. Jurisprudentie, beleidsbesluiten en literatuur over woningcorporaties en ANBI's

7.1. Op 22 april 1997 heeft de Staatssecretaris besloten(53) dat woningcorporaties ex art. 70 Woningwet geen instellingen zijn in de zin van art. 24(4) Sw(54), zodat zij niet vrijgesteld zijn van van schenkingsrecht. Indien woningcorporaties elkaar financieel ondersteunen is hij echter, "gelet op het belang van financiële continuïteit in de volkshuisvesting", wel bereid daarover onder voorwaarden geen schenkingsrecht te heffen. De redactie van V-N tekende bij dit besluit aan:

"Het uitgangspunt van het bovenstaande besluit is dat woningcorporaties niet zijn aan te merken als het algemeen nut beogende instellingen in de zin van art. 24 SW. Of dat uitgangspunt, zeker in het geval er sprake is van een stichting, altijd juist is, kan worden betwijfeld. In elk geval worden de woningcorporaties in de zin van art. 70 van de Woningwet door dit besluit voortaan allen op dezelfde wijze gefacilieerd."

7.2. Van de Streek(55) betwijfelt de juistheid van het standpunt van de Staatssecretaris:

"5. Kwalificatie als lichaam van algemeen maatschappelijk belang

(...) Zo duiden onder andere de volgende opmerkingen in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2004 erop dat de werkzaamheden van woningcorporaties wel degelijk het algemeen belang raken: 'Woningbouwcorporaties hebben een belangrijke rol op het gebied van het nationale volkshuisvestingsbeleid, met name (zij het niet uitsluitend) in de sociale woningbouw. Deze taak die in het kader van het algemeen belang staat, is de rechtvaardiging voor de huidige vrijstelling van vennootschapsbelasting.'(56)"

7.3. Van Dijck en Van Vijfeijken(57) waren het evenmin met de Staatssecretaris eens:

"3.4.7 Andere categorieën

Zonder naar volledigheid te streven behoren naar onze mening nog tot de instellingen van algemeen nut:

(...)

e. Organisaties op het gebied van de volkshuisvesting.

(...) Wij achten het onbegrijpelijk dat de woningcorporaties - als instellingen toegelaten in de zin van art. 70 Woningwet - door het ontbreken van een winststreven, niet vanzelfsprekend algemeen nut vertegenwoordigen."

7.4. De zaak St. Servatius(58) voor het HvJ EU betrof een geschil tussen de ex art. 70(1) Woningwet toegelaten Woningstichting Sint Servatius en de minister voor Wonen, Wijken en Integratie. In geschil was of Nederland een toegelaten instelling zoals St. Servatius mocht verplichten om voorafgaande toestemming van de minister te vragen voor een in een andere EU-lidstaat te realiseren woningbouwproject. De ABRvS stelde daarover onder meer de volgende prejudiciële vraag aan het HvJ EU:

"Kan het belang van de volkshuisvesting van een lidstaat als een in de rechtspraak van het Hof van Justitie erkende dwingende reden van algemeen belang worden aangemerkt?"

Bij arrest van 1 oktober 2009 beantwoordde het HvJ die vraag bevestigend, daartoe overwegende als volgt:

"29. Wat (...) de rechtvaardigingen op grond van dwingende redenen van algemeen belang betreft,

heeft het Hof reeds aanvaard dat nationale regelingen het vrije verkeer van kapitaal kunnen beperken ter realisatie van doelstellingen zoals de bestrijding van speculatie op de grondmarkt of de handhaving van een permanente bewoning van het platteland met het oog op de ruimtelijke ordening (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Konle, punt 40; Reisch e.a., punt 34, en Festeren, punten 27 en 28).

30. Mutatis mutandis dient dus te worden aangenomen dat de vereisten in verband met het volkshuisvestingbeleid van een lidstaat en van de financiering van dit beleid eveneens dwingende redenen van algemeen belang kunnen vormen en dus beperkingen zoals die van de (...) nationale regeling kunnen rechtvaardigen. Zoals de Nederlandse regering terecht heeft opgemerkt, kunnen deze overwegingen enkel aan belang winnen door een aantal specifieke kenmerken van de (...) nationale marktsituatie, zoals een structureel woningtekort en een bijzonder hoge bevolkingsdichtheid.

31. Bovendien heeft (...) het Hof reeds aanvaard dat een ernstige aantasting van het financiële evenwicht van een sociaal beleid eveneens een dwingende reden van algemeen belang kan vormen, waardoor een belemmering van het vrije verkeer gerechtvaardigd kan zijn (zie, mutatis mutandis, inzake een socialezekerheidsstelsel, arrest van 16 mei 2006, Watts, C-372/04, Jurispr. blz. I-4325, punt 103 en aldaar aangehaalde rechtspraak)."

7.5. Nederlandse belastingrechters oordelen verschillend over de vraag of woningcorporaties als ANBI kunnen worden aangemerkt. Ik lees hieronder bloem:

7.6. Een woningcorporatie (stichting) fuseerde met een andere stichting tot wier vermogen een complex bejaardenwoningen behoorde. De verkrijgende woningcorporatie wilde vrijstelling van overdrachtbelasting voor instellingen werkzaam in het algemeen belang, op grond van twee resoluties. (59) De Rechtbank Breda(60) wees dat beroep toe:

"dat werkzaamheden als bedoeld in artikel 70 van de Woningwet het algemeen belang dienen. Daarbij acht de rechtbank ten aanzien van belanghebbende van belang dat zij zonder commercieel oogmerk in de maatschappelijk behoefte van adequate huisvesting voorziet voor personen die daartoe zelfstandig niet of moeilijk in staat zijn. Dat daardoor tevens het particulier belang van die individuele personen is gediend, doet aan vorenstaand oordeel niet af."

Het Hof 's-Hertogenbosch(61) verwierp het hoger beroep van de fiscus:

"Volgens die jurisprudentie [inzake ANBI's in de zin van de Wet Vpb, de Wet IB 2001 en de Sw; PJW] gaat het erom of de activiteiten van het lichaam erop gericht zijn rechtstreeks het algemeen belang te dienen. Belanghebbendes activiteiten zijn erop gericht te voorzien in betaalbare huisvesting van bejaarden, aan welke huisvesting grote maatschappelijke behoefte bestaat. Zij vervult dit streven zonder winst oogmerk. Belanghebbendes activiteiten zijn daarom rechtstreeks gericht op het algemeen belang.

4.13. (...) Het nastreven van een algemeen belang betekent vrijwel steeds dat tevens het particuliere belang van enig individu wordt behartigd; het verlichten van de nood der armen, het verplegen van zieken en het huisvesten van daklozen zijn zonder twijfel activiteiten in het algemeen belang terwijl, eveneens zonder twijfel, het particuliere belang van de betrokken armen, zieken en daklozen óók wordt gediend. Het feit, dat het particuliere belang van de "doelgroep" wordt gediend, houdt niet in, dat de activiteiten van de instelling niet op het algemeen belang zijn gericht."

De redactie van V-N schreef bij 's Hofs uitspraak:

"Wat betreft de vraag of het zonder winstbejag exploiteren van een complex bejaardenwoningen als een werkzaamheid in het algemeen belang kan worden beschouwd, merkt het hof op dat uit de omvangrijke jurisprudentie gewezen voor toepassing van de Wet op de inkomstenbelasting 2001, de Successiewet 1956 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 volgt dat het erom gaat of de activiteiten van het lichaam erop gericht zijn rechtstreeks het algemeen belang te dienen. Zonder volledig te willen zijn, noemen wij de arresten van de Hoge Raad van 24 maart 1926, nr. PW 12 145, van 17 december 1980, nr. 20265, BNB 1981/28, van 12 oktober 1960, nr. 14413, BNB 1960/296 en van 12 mei 2006, nr. 40684, BNB 2006/267. Vermeldenswaardig is voorts de conclusie van A-G Niessen voorafgaand aan laatstgenoemd arrest. De in r.o. 4.12 opgenomen definitie van het begrip 'in het algemeen belang werkzame instellingen' doet qua formulering denken aan het arrest van de Hoge Raad van 12 mei 2006, nr. 40684, BNB 2006/267. Een enigzins curieuze definitie, omdat voormeld begrip wordt gedefinieerd aan de hand van het niet nader geduide begrip 'algemeen belang'. Desondanks projecteert het hof die (schijn)definitie op belanghebbende. Volgens het hof zijn belanghebbendes activiteiten erop gericht te voorzien in betaalbare huisvesting van bejaarden, aan welke huisvesting grote maatschappelijke behoefte bestaat. Waaraan het hof ontleend dat die activiteiten voorzien in een maatschappelijk behoefte, laat staan een grote maatschappelijk behoefte,

blijkt evenwel jammer genoeg niet uit de uitspraak. De motivering schiet op dit punt ons inziens wat tekort. Wij kunnen ons indenken dit gebaseerd is op eigen wetenschap van het hof. Wellicht heeft het daarbij de mogelijke gevolgen van de toenemende vergrijzing van de Nederlandse bevolking voor de volkshuisvesting voor ogen gehad, maar dat is gissen.

Het hof merkt voorts nog op (zie r.o. 4.13) dat werkzaamheden die ten bate komen van een particulier tegelijkertijd het algemeen belang kunnen dienen. En dat lijkt ons juist. Het een sluit het ander niet zonder meer uit. Sterker nog, we kunnen ons moeilijk voorstellen dat activiteiten, die zijn gericht om het algemeen belang te dienen, nimmer ook ten bate van een of meer individuen komen. Het dunkt ons dat met het streven naar en uitvoering geven aan betaalbare en geschikte huisvesting voor ouderen de maatschappij als zodanig is gediend. Anders gesteld: is de maatschappij erbij gebaat als sommige ouderen vanwege een tekort aan betaalbare en geschikte huisvesting op straat komen te staan. Wij denken van niet, maar mogelijk dacht de inspecteur daar anders over. Zo bezien vormt het voorzien in betaalbare huisvesting geen activiteit die uitsluitend is gericht op particuliere belangen. Daaronder begrepen het belang van belanghebbende zelf, aangezien zij haar activiteiten verricht zonder winstoogmerk."

De Staatssecretaris achtte 's Hof's uitspraak onjuist en had cassatieberoep ingesteld, maar heeft dat ingetrokken omdat hij op redelijkheidsgrounden in de uitspraak berust:(62)

"Daarbij heeft de staatssecretaris onder meer het oog op de ontstaansgeschiedenis van de verdwijnende rechtspersoon, (...), het ontgedaan maken van de juridische zelfstandigheid van de stichting door een juridische fusie met X, het feit dat de stichting door de staatssecretaris indertijd gelijkgesteld is met de toenmalig van Vpb vrijgestelde toegelaten Woningwettinstellingen, de activiteiten gericht zijn op het voorzien in betaalbare huistvesting van bejaarden en dit streven wordt vervuld zonder winstoogmerk."

De Staatssecretaris vermeldt in zijn toelichting veiligheidshalve wel uitdrukkelijk:

"dat hij, anders dan het hof (...), van mening is dat de verkrijgende toegelaten Woningwettinstelling (...) en de verdwijnende stichting niet als het algemeen nut beogende instellingen als bedoeld in art. 6.33, eerste lid, onderdeel b Wet IB 2001 kunnen worden aangemerkt."

7.7. De Rechtbank 's-Gravenhage(63) oordeelde anders in twee zaken waarin de inspecteur het verzoek van een woningcorporatie om ex art. 6.33(1)(b) Wet IB 2001 als ANBI te worden aangewezen had afgewezen. In beide zaken was in geschil of de corporatie als ANBI kan worden aangemerkt. De rechtbank wilde wel aannemen dat de feitelijke werkzaamheid van de belanghebbende (hoofdzakelijk) bestond uit het verhuren van woonruimte, maar oordeelde dat het particuliere huurdersbelang voorop stond:

"4.4. Het verhuren van woonruimten is een werkzaamheid waarmee primair het particuliere en individuele belang van de betreffende huurders wordt gediend. Dat is niet anders indien - zoals hier - sprake is van sociale huurwoningen die worden verhuurd aan de groep (potentiële) huurders aan wie eiseres op grond van de voor haar geldende regelgeving en/of afspraken verplicht is woonruimte aan te bieden. Ook de omstandigheid dat de verhuur geschiedt zonder winstoogmerk, in het kader van de volkshuisvesting en binnen het specifieke regime van de Woningwet en daarop gebaseerde regelgeving als het BBSH, met alle daaraan verbonden (financiële) beperkingen en gevolgen, brengt niet mee dat de feitelijke activiteit van het verhuren niet in de eerste plaats erop is gericht om de betreffende huurder van woonruimte te voorzien. Het beroep van eiseres op de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch leidt niet tot een ander oordeel [nu in het aldaar voorliggende geval sprake was van de interpretatie van regelgeving op het vlak van overdrachtsbelasting en het voorts de exploitatie van bejaardenwoningen betrof hetgeen een wezenlijk ander karakter heeft dan de algemeen verhuur van woningen](64).

4.5. Indien en voor zover door de feitelijke werkzaamheid van eiseres volkshuisvestelijke knelpunten als wachtlijsten, de leefbaarheid van wijken en dergelijke worden opgelost, is sprake van een zijdelings effect ten algemene nutte van de verhuur van woonruimte aan de door eiseres bediende doelgroep. In het verweerschrift ligt besloten dat verweerder bestrijdt dat de doelstelling en feitelijke werkzaamheid van eiseres primair zijn gericht op het oplossen van dergelijke problemen. Eiseres heeft het tegendeel niet aannemelijk gemaakt.

4.6. Het overwogene (...) leidt tot het oordeel dat de feitelijke werkzaamheden van eiseres niet rechtstreeks zijn gericht op het algemeen belang, maar op het particuliere belang van de huurders. Eiseres kan mitsdien niet worden aangemerkt als ANBI in de zin van artikel 6.33, eerste lid, onderdeel b, van de Wet."

7.8. De Rechtbank Haarlem(65) moest recent oordelen over de vraag of als ANBI in de zin van art. 6.33(1)(b) Wet IB 2001 kan gelden een stichting met het doel om in de beslotenheid van een hofje huisvesting te bieden aan oudere vrouwen die over weinig materiële middelen beschikken. De stichting was niet toegelaten als woningcorporatie ex art. 70 Woningwet. De rechtbank merkte haar als een charitatieve instelling aan, daartoe overwegende:

"4.5. Tussen partijen is niet in geschil dat de bewoonsters geen huur betalen, maar voornamelijk een bijdrage zijn verschuldigd in de kosten van gas, water, elektriciteit en telefoon en dat aldus van een commerciële exploitatie van onroerend goed geen sprake is. Dat is een gevolg van de van oudsher bestaande ideële doelstelling van eiseres om tegen geringe kosten een woongemeenschap te verschaffen aan vrouwen die beschikken over weinig of geen middelen. Dat betekent dat eiseres voor de instandhouding van het hofje grotendeels afhankelijk is van het oorspronkelijk ingebrachte vermogen, de rendementen daaruit en van subsidies, erfstellingen en donaties. Vast staat dan ook dat eiseres het hofje structureel verliesgevend exploiteert en zij zonder donaties en dergelijke op haar vermogen inteert. Met het op zodanige basis ter beschikking stellen van woonruimte aan minvermogenden uit de samenleving, heeft eiseres een charitatieve doelstelling waarmee eiseres in beginsel in overwegende mate het algemeen belang dient zodat zij als algemeen nut beogende instelling in de zin van artikel 6.33 Wet IB 2001 zou kunnen worden aangemerkt. Dat mede het particuliere belang van de bewoonsters wordt gediend kan daar onder de gegeven omstandigheden niet aan afdoen, omdat geen sprake is van een situatie waarin de bewoonsters de stichting voor hun eigen belang hebben opgericht dan wel de stichting in wezen zelf besturen of daar overwegende invloed in hebben om daar eigen belangen mee te dienen.

Toch meent de rechtbank dat de stichting niet als ANBI kan gelden:

"4.6. Uit de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting is echter gebleken dat de verhuur niet langer geschiedt aan de in de statuten genoemde doelgroep. Immers alle bewoonsters zijn ouder dan 65 jaar en genieten een uitkering krachtens de Algemene ouderdomswet (hierna: AOW). Zonder bijkomende omstandigheden is niet aannemelijk dat een AOW-gerechtigde over zodanig weinig of geen middelen beschikt en aldus als meer of minder armlastig moet worden beschouwd, dat hij in de huidige maatschappelijke omstandigheden niet zelf voor huisvesting zou kunnen zorgen. De rechtbank weegt in dit oordeel mee dat eiseres geen diepgaand onderzoek verricht naar de financiële omstandigheden van potentiële bewoonsters en voorts dat vele AOW-gerechtigden, ook zonder aanvullend pensioen, in het algemeen, al dan niet met huurtoeslag, in staat zijn afdoende woonruimte te huren van niet-ideële commerciële bedrijven of woningcorporaties. Aldus verschaft eiseres niet langer een woongemeenschap aan de in de statuten opgenomen doelgroep, is in wezen geen sprake meer van *caritas* en dient eiseres op die grond niet voor meer dan 50% enig algemeen belang in de zin van artikel 6.33 Wet IB 2001."

De redactie van V-N tekent aan:

"Het oordeel van de rechtbank kan hard overkomen, zeker ten opzichte van diegenen die rond moeten komen van vrijwel uitsluitend een AOW-uitkering. Voor hen legt een min of meer normale huur al een fors beslag op het beperkte budget. Er kunnen zeker twijfels worden geuit of de rechtbank hier toch niet een te zware toets aanlegt."

Molenaar meent (NTFR 2010/2823):

"Een strenge uitspraak. Het eerste deel, namelijk dat oudere, alleenstaande vrouwen met alleen AOW voldoende inkomen hebben om ergens huisvesting te krijgen, is objectief gezien wel waar, maar toch is het ook zo dat zij over weinig materiële middelen beschikken, want alleen een AOW-uitkering (in 2010 slechts € 982,59 netto per maand) is echt heel mager. En dus is het naar mijn mening nog steeds wel charitatief dat je aan oudere, alleenstaande vrouwen meer beschermde huisvesting wilt bieden dan het flatje dat zij normaal kunnen krijgen."

7.9. In een zaak voor het Hof Leeuwarden(66) verzocht de belanghebbende woningcorporatie ex art. 70 Woningwet kwijtschelding van verschuldigde overdrachtbelasting. Het Hof Leeuwarden sloot aan bij met name HR BNB 2006/267 (over de profvoetbalclub; zie 4.12 hierboven) en weigerde kwijtschelding wegens onvoldoende ANBI-gehalte:

"4.5 Belanghebbende verhuurt woningen en verzorgingshuizen aan senioren en zorgstichtingen. Tevens zorgt zij voor het onderhoud van deze onroerende zaken en sluit zij serviceabbonnementen met huurders af. Met de verhuur van een woning aan een huurder tegen een, mogelijk niet volledig kostendekkende, huurprijs, wordt naar het oordeel van het Hof op de eerste plaats het (particuliere) belang gediend van de huurder; er wordt immers voorzien in de behoefte aan woonruimte dan wel,

voor zover het de verzorgingshuizen betreft, het kunnen bieden van onderdak en zorg aan ouderen. De aanvullende werkzaamheden terzake van het onderhoud die belanghebbende verricht, dienen eveneens het particuliere belang van de huurder.

4.6 Voor wat betreft het dienen van een algemeen belang, oordeelt het Hof dat daarvan eveneens sprake is. Belanghebbende dient met haar werkzaamheden in die zin het algemeen belang, dat zij daarmee een sociaal verantwoorde woonkwaliteit en een leefbare woonomgeving nastreeft. Door het ontbreken van een commercieel oogmerk is zij in staat ook degenen die een zwakke positie hebben op de woningmarkt, een woning aan te bieden en investeringen te doen in het woonklimaat en de woonomgeving die geen of onvoldoende rendement opleveren. In zoverre is het algemeen belang gediend met de werkzaamheden van belanghebbende. Belanghebbende heeft echter naar het oordeel van het Hof niet aannemelijk gemaakt, dat met haar werkzaamheden het algemeen belang minstens in gelijke mate als het particulier belang gediend is geweest.

4.7 Het Hof is daarom van oordeel dat belanghebbende niet aangemerkt kan worden als een algemeen nut beogende instelling.

De belanghebbende heeft tegen de hofuitspraak cassatie beroep ingesteld.(67) De redactie van V-N tekende bij de hofuitspraak aan:

"(...) aan de hand van welke parameters kan of moet worden vastgesteld of wordt voldaan aan dat 'minstens-in-gelijke-mate-criterium'? Een logische benadering brengt ons ertoe dat criterium op te vatten als zijnde 50% of meer, zij het dat daarmee nog niet duidelijk is waaraan dat percentage dan kan of moet worden gerelateerd (is dat bijvoorbeeld de omzet, winst, duur van de activiteiten of het aantal betrokken personeelsleden?). Wat dit aspect betreft oogt de onderhavige beslissing van het hof derhalve wat mager (...). In casu overweegt het hof dat belanghebbende niet aannemelijk maakt dat met haar werkzaamheden het algemeen belang minstens in gelijke mate als het particulier belang gediend is geweest. Waarop die gevolgtrekking is gebaseerd, valt evenwel niet (goed) uit de hofuitspraak af te leiden.

(...)

In zijn uitspraak van 12 maart 2010 (...), volgt de rechtbank 's-Gravenhage [zie onderdeel 7.7 hierboven; PJW] een andere benaderingswijze om de hiervoor genoemde vraag, waar de nadruk op ligt, te beantwoorden. Daarin (...) maakt die rechtbank namelijk onderscheid tussen een primair particulier (...) en individueel belang en een zijdelings effect ten algemene nutte (...). Op grond daarvan komt de rechtbank tot de conclusie dat de feitelijke werkzaamheden van de belanghebbende in die casus niet rechtstreeks gericht waren op het algemeen belang, maar op het particuliere belang van de huurders. (...) In die casus sluit de rechtbank dus aan bij het tweede hiervoor genoemde criterium [het oogmerk-criterium; PJW]. (...)."

7.10. Ook de Rechtbank Arnhem(68) moest recent beoordelen of een woningcorporatie een ANBI is in de zin van art. 6.33(1)(b) Wet IB 2001. Zij meende van niet:

"Eiseres houdt zich, zowel gelet op haar statutaire doelstelling als gelet op hetgeen zij daadwerkelijk nastreeft, bezig met de exploitatie van onroerende zaken. Naar het oordeel van de rechtbank dient eiseres met het verhuren van woonruimten primair het particuliere en individuele belang van de betreffende huurders. Weliswaar wordt door de exploitatie van zelfstandige sociale huurwoningen het belang van volkshuisvesting van de gemeente Arnhem, en daarmee een maatschappelijk belang gediend, maar dit is indirect en ondergeschikt aan het particuliere belang dat eiseres dient. Ook het feit dat eiseres voor 70% voorziet in betaalbare aangepaste huisvesting voor ouderen en (andere) zorgbehoevenden maakt niet dat daarmee rechtstreeks het algemene belang wordt gediend. De particuliere belangen van de betreffende huurders blijven naar het oordeel van de rechtbank voorop staan."

Molenaar schreef het volgende commentaar in NTFR 2011/315:

"De (lagere) rechters in Nederland lijken van mening te zijn dat volkshuisvesting vooral het particuliere belang van de bewoners dient en minder het algemene belang, zelfs als het gaat over zorg en sociale huurwoningen, zoals in deze zaak voor Rechtbank Arnhem. Eenzelfde beslissing nam Rechtbank Haarlem over hofjes voor alleenstaande vrouwen met alleen een AOW-uitkering (...). Het lijkt er meer op dat het hier om een sociaal belang dan om een algemeen belang gaat. Maar de vergelijkingen met andere uitspraken maken het toch wel enigszins diffuus waar nu precies de scheidslijnen liggen. Ouderenvervoer is namelijk wel algemeen nut beogend, de staatssecretaris heeft afgezien van cassatie (...). Ook is een gastenhuis bij een abdij, waarin het vooral om gastvrijheid en bezinning gaat, algemeen nut beogend (...). Daarentegen is kinderopvang niet algemeen nut beogend (...). Uit oudere jurisprudentie volgt dat een studentensociëteit (BNB

1960/296) en studentenvoorzieningen (BNB 1963/56) wel algemeen nut beogend zijn. (...) Kortom, over het onderscheid tussen particulier en algemeen belang zal het laatste rechterlijke woord nog niet gesproken zijn. En daarbij komt nog dat per 1 januari 2010 de grens van 50% naar 90% algemeen belang is opgetrokken, waardoor de belangen anders gewogen moeten worden."

7.11. Dezelfde Rechtbank Arnhem oordeelde op op 3 maart 2011(69) over een verzoek van een woningcorporatie ex art. 70 Woningwet om teruggaaf van overdrachtsbelasting. Zij sloot aan bij de jurisprudentie over algemeen nut beogende instellingen:

"De overgedragen onroerende zaken zijn gelegen op een woonwagencentrum. Eiseres heeft gelijktijdig met deze overdracht de taak van de gemeente overgenomen om ook het nog niet bij eiseres in exploitatie zijnde deel van het woonwagencentrum te gaan exploiteren. Naar het oordeel van de rechtbank dient eiseres met deze exploitatie, bestaande uit het verhuren van de woonwagens en de woningen die zich op dit woonwagencentrum bevinden, primair het particuliere en individuele belang van de betreffende huurders. Weliswaar wordt door de exploitatie van de woonwagens en huurwoningen het belang van volkshuisvesting en daarmee een maatschappelijk belang gediend, maar dit is indirect en ondergeschikt aan het particuliere belang dat eiseres dient.

Ook het feit dat het hier om verhuur aan bewoners van een woonwagencentrum gaat maakt niet dat daarmee rechtstreeks het algemene belang wordt gediend. De particuliere belangen van de betreffende huurders blijven naar het oordeel van de rechtbank voorop staan.

Voor wat betreft de werkzaamheden van de wijkmeester overweegt de rechtbank als volgt. Indien van deze werkzaamheden al gezegd zou kunnen worden dat hiermee geheel of gedeeltelijk rechtstreeks het algemene belang wordt gediend, dan gaat het slechts om een deel van de werkzaamheden van eiseres op het woonwagencentrum. Dat met alle werkzaamheden die eiseres op het woonwagencentrum verricht het algemene belang ten minste in gelijke mate als het particuliere belang wordt gediend, is niet aannemelijk.

Van het ten algemene nutte verrichten van werkzaamheden is geen sprake, zodat niet voldaan is aan alle voorwaarden van de Kwijtscheldingsresolutie."

7.12. Woningstichting De Veste wilde van haar status van 'toegelaten instelling' in de zin van art. 70 Woningwet af "omdat zij zich buiten het op de artikelen 70 tot en met 70l van de Woningwet gebaseerde woningcorporatiestelsel wenst in te zetten voor de volkshuisvesting" en omdat "het binnen dit stelsel niet mogelijk om haar onderneming fiscaal zo vorm te geven, dat zij niet meer belastingplichtig zal zijn voor de vennootschapsbelasting". Zij verzocht de minister voor Wonen, Wijken en Integratie (thans Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties) om een koninklijk besluit tot intrekking van haar toelating om als instelling uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam te zijn in de zin van art. 70(1) Woningwet. De minister wees dat verzoek af en wees ook haar daartegen ingediende bezwaar af, omdat de Woningwet zijns inziens niet toestaat dat een toegelaten instelling het woningcorporatiestelsel naar eigen inzicht verlaat. De zaak kwam bij de ABRvS, die oordeelde dat de rechtbank het ten onrechte mogelijk had geacht dat de toelating van een instelling die uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam is, wordt ingetrokken op eigen verzoek. De Veste had voorts onder meer aangevoerd dat haar opsluiting in het Woningwet- en BBSH-regime een schending was van haar eigendomsgrondrecht ex art. 1 Eerste Protocol EVRM, omdat een verbod op vrijwillige uittreding het haar onmogelijk maakte haar onderneming naar eigen inzicht te exploiteren. De ABRvS zag inderdaad een aantasting van haar eigendomsgrondrecht, maar ook een rechtvaardiging in het algemeen belang:(70)

"2.8.1. (...) In zoverre doet zich een inmenging voor in haar recht op het ongestoord genot van haar eigendom, hetgeen ingevolge artikel 1 van het Eerste Protocol "bij wet" moet zijn voorzien en door het algemeen belang moet worden gerechtvaardigd. Dit laatste vereist een belangenafweging. (...) Evenals de rechtbank acht de Afdeling aannemelijk dat het algemeen belang van de volkshuisvesting zou worden geschaad indien een toegelaten instelling, zoals De Veste, uit het woningcorporatiestelsel zou treden. Zoals de minister heeft uiteengezet, vereist het volkshuisvestingsbelang dat voldoende betaalbare woonruimte beschikbaar is, en in dat verband is van belang dat de woningvoorraad van de toegelaten instellingen behouden blijft voor sociale huisvestingsdoeleinden. Ingeval toegelaten instellingen zich door middel van uittreding uit het woningcorporatiestelsel aan overheidstoezicht zouden kunnen onttrekken, zou naar het oordeel van de minister onvoldoende gewaarborgd zijn dat deze instellingen hun woningvoorraad voor deze doeleinden zullen blijven inzetten. Naar het oordeel van de Afdeling heeft de minister zich in dat licht op het standpunt mogen stellen dat een redelijk evenwicht bestaat tussen het met de onmogelijkheid van uittreding gediende volkshuisvestingsbelang en de nadelige gevolgen daarvan voor De Veste, ook als deze gevolgen ontneming van eigendom in de zin van artikel 1 van het Eerste Protocol inhouden. Daarbij neemt de Afdeling in aanmerking dat het

woningcorporatiestelsel, zoals in het besluit van 31 oktober 2008 is vermeld, voor haar ook voordelen met zich brengt, namelijk borging van leningen door het Waarborgfonds Sociale Woningbouw en de mogelijkheid van sanerings- en projectsteun van het Centraal Fonds voor de Volkshuisvesting. (...)"

De annotatoren Ortlep (AB 2011/13), Teunissen (GST 2010/120) en De Kam (JB 2011/23) constateren dat toelating niet zozeer het belang van de Stichting dient, maar even zeer het algemeen belang, met name het volkshuisvestingsbelang.

7.13. Van Eck(71) betoogt dat woningcorporaties ANBI's zijn:

"Er is wel discussie over de vraag of het aanbieden van huisvesting aan bejaarden of zorgbehoevenden een werkzaamheid is in het kader van het algemeen belang. Naar mijn mening is dat zo, omdat er een grote maatschappelijke behoefte is aan passende huisvesting voor ouderen en zorgbehoevenden. Ik vind daarvoor steun in de jurisprudentie.(72) Andersluidende standpunten worden vooral gevoed door het argument dat door het aanbod van woonruimte slechts de particuliere belangen dienen, in feite het algemeen belang is gediend als voor die werkzaamheden een breed maatschappelijk draagvlak is. (73)

Ik ben van mening dat woningcorporaties instellingen werkzaam in het kader van het algemeen nut zijn.(74) Zij bevorderen immers huisvesting van mensen die vanwege hun inkomen of om andere redenen moeite hebben met het vinden van betaalbare huisvesting en zijn zo uitvoerders van ons sociale grondrecht op huisvesting.(75) Indien en zolang zij hun werkzaamheden beperken tot deze taak, zal zeker zijn gesteld dat woningcorporaties hun vermogen en de opbrengsten ervan ten behoeve van het algemeen nut besteden. Het kader waarbinnen de volkshuisvesting in ons land plaatsvindt, waarborgt deze vermogensklem en verzekert dat het vermogen ten goede komt aan de volkshuisvesting.(76)

7.14. De Staatssecretaris heeft op 8 december 2009 een besluit genomen over subjectieve vrijstellingen ex art. 5 Wet Vpb.(77) Onderdeel 4.5 betreft de verhuur van bejaardenwoningen: "Zoals uit voorgaande alinea blijkt is voor de toepassing van de vrijstelling onder meer vereist dat het lichaam als instelling van algemeen nut is aan te merken. De verhuur van vastgoed - in dit geval bejaardenhuisvesting - kan niet worden aangemerkt als een activiteit die op zichzelf gezien het algemeen nut raakt. Dit is niet anders indien het vastgoed wordt verhuurd aan een lichaam dat op zich wel in aanmerking komt voor deze subjectieve vrijstelling. (...)

Verenigingen en stichtingen die op de voet van de Woningwet bij Koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn (toegelaten instellingen), zijn vanaf 1 januari 2008 integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting (...). Een aantal van deze instellingen houdt zich bezig met ouderenhuisvesting. In de praktijk is de vraag opgekomen of de subjectieve vrijstelling van artikel 5, 1-c, 2e , van de Wet Vpb van toepassing kan zijn op toegelaten instellingen die zich (nagenoeg) uitsluitend bezighouden met de verhuur van bejaardenwoningen. Gelet op het vorenstaande ben ik van mening dat de vrijstelling niet van toepassing kan zijn op deze instellingen."

7.15. Het Hof 's-Gravenhage(78) merkte recent de Stichting Seniorenbus aan als ANBI. Die stichting had tot doel het vervoeren van ouderen. Dat vervoer geschiedde tegen betaling van een maandelijkse bijdrage ad € 4,50 en van rittenkaartjes ad € 5 per elf stuks. De stichting had een eigen vermogen ad € 234.281 en een exploitatieresultaat ad € 29.537. Het hof oordeelde dat doelstelling en feitelijke activiteiten nagenoeg uitsluitend het algemeen belang dienden, ook al vermeldden de statuten slechts het middel (vervoer) waarlangs het doel (voorkoming sociaal isolement) moest worden bereikt, en dat niet meer vermogen werd aangehouden dan redelijkerwijs nodig voor de continuïteit van de werkzaamheden. De minister heeft afgezien van cassatie omdat hij dat oordeel in cassatie onaantastbaar acht.

8. Beoordeling van het middel

8.1. De Rechtbank oordeelde dat uit uw vaste jurisprudentie volgt dat een ANBI grotendeels (dat wil zeggen: voor meer dan 50%) met haar activiteiten rechtstreeks het algemeen belang moet dienen. Zij legde vervolgens de volgende maatstaf aan:

"nu vaststaat dat de stichting zich geheel of nagenoeg geheel bezig houdt met sociale verhuur, is de vraag die de rechtbank in het onderhavige geval moet beantwoorden of sociale verhuur in bovenvermelde zin kan worden aangemerkt als zijnde de rechtstreekse behartiging van het algemeen

belang."

Het Hof heeft deze maatstaf overgenomen.

8.2. De Rechtbank en het Hof voegen de twee criteria van uw toets (zie 4.13 hierboven: (i) het algemeen belang moet door haar werkzaamheden feitelijk in minstens gelijke mate wordt gediend als een particulier belang en (ii) de instelling moet het dienen van het algemene belang beogen, dat wil zeggen haar werkzaamheden moeten 'rechtstreeks zijn gericht op enig algemeen belang') aldus samen tot één vraag. Uw toets houdt mijns inziens echter niet in dat de Stichting met haar activiteiten het algemeen belang rechtstreeks voor minstens 50 percent moet dienen, maar het volgende: in de eerste plaats moeten de statuten en het rechtstreekse object van de feitelijke werkzaamheden van de Stichting aannemelijk maken dat zij het algemeen belang beoogt. Dit is een kwalitatief criterium waarbij een rekenkundige benadering (50%) te kort schiet (vgl. HR BNB 1997/67, geciteerd in 4.14). Ten tweede moeten de werkzaamheden het algemeen belang minstens even zeer dienen als andere belangen. Voor dat tweede, kwantitatieve criterium, dat wél rekenkundig benaderd mag worden, is niet noodzakelijk dat sprake is van 'rechtstreeks' dienen; dat is alleen van belang voor het eerste criterium ('beogen'). Woningverhuur kan dus wel degelijk rechtstreeks zijn gericht op een algemeen belang (daarmee kan wel degelijk een algemeen belang worden beoogd). Dan resteert de vraag in hoeverre daarmee ook feitelijk het algemeen belang - rechtstreeks of uiteindelijk - kwantitatief meer dan andere belangen wordt gediend.

8.3. Eerst het eerste criterium (beogen): de Stichting is toegelaten als instelling ex art. 70 Woningwet en heeft sinds 3 november 2003 volgens art. 3 van haar statuten als doel: "uitsluitend werkzaam te zijn op het gebied van de volkshuisvesting".

8.4. Blijkens de boven (7.4) aangehaalde uitspraak van de ABRvS AB 2011/13 kan een woningcorporatie zoals de Stichting haar wettelijke status niet opgeven omdat het algemeen belang eist dat woningcorporaties hun woningvoorraad blijven inzetten voor sociale huisvestingsdoelen, zodat voldoende betaalbare woonruimte beschikbaar is. Zij kunnen zich dus ook niet onttrekken aan het overheidstoezicht en aan hun verplichtingen in het belang van de volkshuisvesting ex het BBSH. Ik meen dat zulks een sterke aanwijzing is dat woningcorporaties in beginsel een algemeen belang beogen. Ook het boven geciteerde oordeel van het HvJ dat het met de woningcorporaties beoogde volkshuisvestingsbeleid een dwingende reden van algemeen belang is die belemmering van het vrije kapitaalverkeer binnen de EU rechtvaardigt, is een aanwijzing in die richting. Ook de Staatssecretaris stelt in de in 6.3 hierboven geciteerde MvT dat de taak van Woningcorporaties "in het kader van het algemene belang staat".

8.5. Volgens de boven (5.3) geciteerde brief van de minister van VROM hebben de corporaties de volgende taken ('prestatievelden'): het betaalbaar huisvesten van de doelgroep, het zorgdragen voor de kwaliteit van het woningbezit, het betrekken van bewoners bij beleid en beheer, de continuïteit op financieel terrein en de leefbaarheid. Volgens diezelfde brief is de 'centrale norm' voor het handelen van een corporatie ingegeven door het begrip "in het belang van de volkshuisvesting". Wat daaronder wordt verstaan, wordt bepaald in overleg met de overheid. Die overheid zal daarbij mijns inziens uitgaan van het in art. 22(2) Gw neergelegde sociale grondrecht op huisvesting. Het is althans niet waarschijnlijk dat de overheid het 'belang van de volkshuisvesting' anders uitlegt dan in het algemeen belang. De beschikbare middelen van een corporatie moeten voorts daadwerkelijk voor het volkshuisvestingsbelang worden gebruikt en de corporaties moeten het gemeentelijk volkshuisvestingsbeleid in acht nemen. Het BBSH bevat ten slotte nog andere beperkingen en verplichtingen in het algemeen belang.

8.6. Mij lijkt dat woningcorporaties ex art. 70 Woningwet aldus in beginsel het algemeen volkshuisvestingsbelang dienen en reeds daardoor in beginsel het algemeen belang ook 'beogen' en dat behoudens tegenbewijs hun werkzaamheid daarop rechtstreeks is gericht (nl. op het belang van de volkshuisvesting). Tegenbewijs kan inhouden dat de feitelijke werkzaamheid een andere gerichtheid aannemelijk maakt (bijvoorbeeld verhuur aan de verkeerde - te rijke - doelgroep voor teveel, horeca-exploitatie van voormalige cruiseschepen, speculatie in onroerend goed, bediening van de kantorenmarkt, of zelfverrijking aan de top), maar in casu is niets van dien aard gesteld of gebleken. 's Hofs oordeel dat woningverhuur geen werkzaamheid is die rechtstreeks het algemeen belang kan dienen, lijkt mij daarom onjuist, althans onvoldoende gemotiveerd.

8.7. Dan het tweede, kwantitatieve criterium: zoals het Hof Den Bosch ook reeds opmerkte (zie 7.6 hierboven; r.o. 4.13): het dienen van een algemeen belang zal in het algemeen samengaan met het dienen van een bepaalde collectiviteit van particuliere, individuele belangen, zoals die van patiënten, aardbevingsslachtoffers, ongemotoriseerde openbare-weggebruikers, bejaarden, verslaafden, armen, of minvermogende woningzoekenden.

8.8. Dat de Stichting met elke huurovereenkomst ook het particuliere belang van een huurder dient, lijkt mij daarom niet prohibitief voor de mogelijkheid een minstens 50% algemeen-belanggehalte van de feitelijke Stichtingswerkzaamheden aan te nemen. Een ANBI die betaalbaar bejaardenvervoer ter voorkoming van sociaal isolement beoogt en daar haar gehele economische activiteit op richt door dat vervoer zelf tegen bescheiden betaling ter hand te nemen (zie 7.15 hierboven), dient naast het beoogde algemene belang immers ook - met name - het particuliere vervoersbelang van de vervoerden.

8.9. 's Hofs oordeel dat met sociale woningverhuur primair (ik begrijp: feitelijk voor meer dan 50%) het particuliere en individuele belang van de huurders wordt gediend is feitelijk en in cassatie dus slechts beperkt toetsbaar. Het Hof heeft dit oordeel echter niet toegelicht en het is mijns inziens daarom onvoldoende gemotiveerd. Het Hof acht voorts zonder toelichting irrelevant dat verhuur plaatsvindt binnen Woningwet- en BBSH-beperkingen en zonder winstoogmerk, hetgeen mijns inziens zonder motivering niet begrijpelijk is.

8.10. Ik meen daarom dat het Hof is uitgegaan van een onjuiste maatstaf bij het eerste criterium en dat zijn oordeel onvoldoende is gemotiveerd bij het tweede criterium, zodat het daartegen gerichte cassatieberoep gegrond is en verwezen moet worden naar de feitenrechter voor een onderzoek of de Stichting in 2004 voldeed aan de ANBI-eisen.

8.11. De stelling van de Staatssecretaris dat de combinatie van ANBI-status van de Stichting en aftrek ex art. 9(1)(i) bij de belanghebbende zich slecht verhoudt tot de politieke wens commerciële winst van corporaties te belasten, lijkt mij niet relevant voor de vraag of de Stichting een ANBI is. Art. 9(1)(i) Wet Vpb ziet vooral op de besteding van de gelden en slechts zeer beperkt op de voorwaarden waaronder de fondsenwerving plaatsvindt, nl. zonder ernstige concurrentieverstoring. De fondsen kunnen in beginsel ook opgehaald worden met tweedehands-autohandel of (legale) exploitatie van een bordeel. Als dat niet de bedoeling is, moet de wetgever dat regelen.

9. De geschilpunten indien de Stichting als ANBI kan gelden

9.1. Voor het geval u zonder verwijzing naar de feitenrechter reeds tot het oordeel zou komen dat de Stichting als ANBI kan gelden, ga ik nog in op de alsdan te beslechten geschilpunten waaraan het Hof niet is toegekomen.

Ernstige concurrentieverstoring?

9.2. Art. 9(1)(i) Wet Vpb bepaalt dat geen recht op aftrek bestaat als aftrek zou leiden tot ernstige concurrentieverstoring. De bewijslast daarvan rust op de fiscus.

9.3. De Staatssecretaris merkte bij de invoering van het concurrentiecriterium daarover op:(79) "De leden van de fractie van het CDA vragen (...) om een specificatie van het begrip ernstige concurrentieverstoring. In de Memorie van Toelichting is aangegeven dat de voorwaarde "niet mogen leiden tot ernstige concurrentieverstoring" wordt gesteld om maatschappelijk ongewenste effecten te voorkomen. (...) In het algemeen zal sprake zijn van ernstige concurrentieverstoring indien een activiteit binnen de branche duidelijk als een vorm van concurrentie wordt ervaren. Voor de beoordeling hiervan is onder meer van belang de aard en omvang van de activiteit, alsmede de wijze waarop men deelneemt aan het economische verkeer."

9.4. In het (inmiddels ingetrokken) besluit van 20 november 2002(80) betoogt de Staatssecretaris dat ernstige concurrentieverstoring zich minder snel zal voordoen indien publiek bekendheid is gegeven aan het algemene belang waarvoor de fondsenwerving door de instelling die aftrek wenst dient.

9.5. Kuyt merkt op dat(81) (ik citeer zonder voetnoten):

"(...) de Belastingdienst (...) het standpunt (pleegt) in te nemen dat bij "echte"

ondernemingsactiviteiten de FFI-aftrek tot ernstige concurrentieverstoring leidt. Met een beroep op de wetsgeschiedenis wordt daartoe aangevoerd dat, wanneer een activiteit door "gewone" marktpartijen als concurrerend wordt ervaren, reeds daarom sprake is van ernstige concurrentieverstoring. Praktisch gesproken komt dit erop neer - mede omdat niet duidelijk wordt wat onder "typisch" fondsenwervende activiteiten moet worden verstaan - dat bv's (én stichtingen met "echte" ondernemingen) naar de mening van de Belastingdienst niet (meer) in aanmerking komen voor toepassing van de FFI-aftrek omdat de aftrek per definitie leidt tot ernstige concurrentieverstoring. De Belastingdienst blijkt van mening te zijn dat de toepassing van de FFI-regeling in de praktijk indruist tegen de bedoelingen van de wetgever. Dit ondanks het feit dat Rechtbank Breda en Hof 's-Hertogenbosch recent anders hebben beslist."

9.6. Er is weinig jurisprudentie over de term 'ernstige concurrentieverstoring'. Het Hof 's-Hertogenbosch⁽⁸²⁾ oordeelde recent over een door een ANBI met vrijwilligers geëxploiteerde kleine kruidenierswinkel waarvan de winst toekwam aan het onderhoud van de moskee van de ANBI. De ANBI wenste de fictieve loonkostenafrek ex art. 9(1)(j) (thans (i)) Wet Vpb, welke bepaling eveneens eist dat zich geen "ernstige concurrentieverstoring" voordoet "als gevolg van" de aftrek. Het Hof overwoog:

"4.7. De Inspecteur stelt zich, conform het antwoord dienaangaande van de Staatssecretaris van Financiën op Kamervragen (Tweede Kamer, Aangangsel Handelingen 3696, vergaderjaar 2008-2009), op het standpunt dat van ernstige concurrentieverstoring ten gevolge van de aftrek sprake is wanneer de activiteit in de markt duidelijk als concurrerend wordt ervaren zodat de aftrek ernstig concurrentieverstorend zou werken. De Inspecteur is derhalve van oordeel dat een causaal verband tussen de aftrek en de ernstige concurrentieverstoring niet noodzakelijk is en dat de enkele omstandigheid dat een belastingplichtige activiteiten verricht waarmee in concurrentie wordt getreden met andere ondernemers, voldoende is om een "ernstige concurrentieverstoring" als gevolg van de aftrek aanwezig te achten.

4.8. Belanghebbende betwist de in 4.7. weergegeven zienswijze van de Inspecteur en betoogt dat geen sprake is van een ernstige concurrentieverstoring als gevolg van de aftrek.

4.9. Naar het oordeel van het Hof kunnen de woorden "als gevolg van deze aftrek" slechts zó worden verstaan dat belanghebbende recht heeft op de aftrek, tenzij door de aftrek de facto een ernstige concurrentieverstoring ontstaat. Een andere lezing zou de woorden "als gevolg van deze aftrek" betekenisloos maken.

4.10. In de Nota naar aanleiding van het verslag betreffende de voorgenomen invoering van de in 4.4 weergegeven bepaling [in 2004 art. 9(1)(j) Wet Vpb; PJW], heeft de Staatssecretaris onder meer het volgende geantwoord:

[zie het citaat in 9.3 hierboven; PJW]

4.11. Gelet op het dienaangaande in de weergegeven wetsgeschiedenis vermelde, heeft de Staatssecretaris niet willen uitdrukken dat, in geval de activiteit in de markt duidelijk als concurrerend wordt ervaren, bedoelde aftrek per definitie tot een ernstige concurrentieverstoring leidt. De bewoordingen "in het algemeen zal sprake zijn van ernstige concurrentieverstoring" duiden eerder op het tegendeel. Het Hof leest die bewoordingen aldus dat de Staatssecretaris met die bewoordingen slechts heeft willen uitdrukken wanneer naar zijn oordeel de ernstige concurrentieverstoring zich als regel zal voordoen. Anders dan de Inspecteur van oordeel is, heeft, naar het oordeel van het Hof, de wetgever een causaal verband tussen de aftrek en de ernstige concurrentieverstoring wél als voorwaarde gesteld, om de betreffende belastingplichtige bedoelde aftrek te onthouden.

4.12. De in 4.11. vermelde uitleg is ook in overeenstemming met de tekst van de in 4.4 weergegeven bepaling. De Inspecteur, op wie in deze de bewijslast rust, heeft tegenover de betwisting daarvan door belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat in het geval van belanghebbende, met een gemiddelde jaarlijkse omzet in de winkel van tussen € 50.000 en € 60.000, als gevolg van bedoelde aftrek ernstige concurrentieverstoring optrad."

9.7. De Staatssecretaris acht deze uitspraak, evenals als de hieronder (9.13) te noemen uitspraak van 25 juni 2010 van hetzelfde Hof, 'ongewenst', maar heeft in beide gevallen afgezien van cassatieberoep omdat hij meent dat de wettekst hem geen steun geeft voor een andere uitleg dan de door hem als 'ongewenst' beschouwde, zodat wetwijziging overwogen moet worden:⁽⁸³⁾

"(...) Ik ben (...) van mening dat het hof ook een ongewenste uitleg heeft gegeven aan de woorden "tenzij als gevolg van deze aftrek ernstige concurrentieverstoring zou optreden. Gelet op de tekst van de wet zie ik echter ook op dat punt geen mogelijkheden om deze uitleg in cassatie met succes aan te

vechten. Om deze reden zal door mij ook geen cassatie worden ingesteld tegen het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch, (rolnr. 2009/00338 van 24 september 2010), inzake een kruidenierswinkel, waarvan de opbrengsten toekomen aan een stichting waarin een moskee wordt onderhouden.

Ik overweeg om de wettekst meer in overeenstemming te brengen met de bedoeling van de bepaling. In afwachting van deze mogelijke wetsaanpassing kunnen andere zaken met in achtneming van het voorgaande conform de lijn van de uitspraken van Hof 's Hertogenbosch worden afgedaan."

9.8. De Inspecteur heeft bij verweer in hoger beroep in het algemeen betoogd dat woning-corporaties oneerlijk concurreren, voornamelijk omdat zij niet marktconform werken. Hij stelt dat "duidelijk is dat de markt de activiteiten van belanghebbende als concurrerend ervaart." Hij wijst op de omvang van belanghebbendes activiteiten (11 werknemers; € 32.000.000 omzet) en de nauwe banden tussen haar en de Stichting. Bij dupliek in hoger beroep stelt hij dat er "volgens de branchegenoten van Woonconcept Vastgoed (...), voor het geval er ontwikkeldochters aanwezig zijn, sprake (is) van oneerlijke concurrentie als er niet volledig marktconform wordt gehandeld". Bij pleitnota in hoger beroep voegt hij daar aan toe dat "een omzet van 32 miljoen euro (...) aanzienlijk (is) en (...) zeker ten koste (zal) gaan van de omzet van andere projectontwikkelaars."

9.9. Het Hof is aan dit betoog niet toegekomen. Ik meen met het Hof 's-Hertogenbosch (zie 9.6) dat dit betoog niet ter zake doet omdat het niet gaat over - door de inspecteur aannemelijk te maken - concurrentieverstoring "ten gevolge van" de aftrek, maar over concurrentie in het algemeen, waarvan wij wel willen aannemen dat zij bestaat. Het gaat echter om het door de aftrek veroorzaakte concurrentie-effect. Ook als dat anders zou zijn, meen ik dat een feitenrechter op basis van de gestelde algemeenheden niet het bewijs geleverd kan achten van ernstige concurrentieverstoring.

9.10. Over het volgens de wettekst ("ten gevolge van") vereiste causale verband tussen fiscale aftrek en ernstige concurrentieverstoring merkt de Inspecteur bij verweer in beroep op, hetgeen hij herhaalt in hoger beroep:

"De aftrek zelf zal niet direct of moeilijk tot marktverstoring kunnen leiden, laat staan in ernstige mate. Indien de uitgekeerde gelden echter, na aftrek bij de fondswerver, weer ter beschikking komen van de fondswerver en dus feitelijk niet uit haar vermogen verdwijnen, dan kan de aftrek wel degelijk tot een ernstige concurrentieverstoring leiden."

De Inspecteur heeft in casu echter niets van dien aard gesteld, laat staan bewezen.

9.11. Ik meen daarom dat, indien de vraag naar 'ernstige concurrentieverstoring' in cassatie aan de orde komt, deze niet verwezen hoeft te worden, maar beantwoord kan worden in die zin dat het bewijs ervan niet geleverd is en dat de fiscus niet opnieuw in staat gesteld hoeft te worden tot bewijsoverlevering ter zake.

Kenbaarheidsvereiste?

9.12. Naast concurrentie-argumenten voert de Inspecteur bij verweer in beroep(84) aan - hetgeen hij herhaalt in hoger beroep - dat FFI-aftrek slechts beschikbaar is voor belanghebbenden die voor het publiek kenbaar fondsen werven met het oog op het algemeen belang, in casu de volkshuisvesting. Hij beroept zich op de tekst van art. 9(1)(i) Wet Vpb ("werkzaamheid uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gericht op de verkrijging van gelden") en op het aan die bepaling voorafgegane en dus in die bepaling gecodificeerde beleid. Ook aan deze stelling is het Hof niet toegekomen.

9.13. Het Hof 's-Hertogenbosch(85) heeft reeds over het al dan niet bestaan van een dergelijk kenbaarheidsvereiste moeten oordelen in een geval waarin de belanghebbende een onderneming exploiteerde met als doelen talenonderwijs geven, ontwikkeling van methodes voor talenonderwijs en onderwijsbevordering, zowel binnenslands als buitenslands. De overschotten kwamen toe aan een ANBI. Het Hof achtte kenbaarheid van het uiteindelijke goede doel van de commerciële activiteit niet relevant:

"4.7. De tekst van de Wet VpB 1969 biedt naar het oordeel van het Hof geen steun voor de stelling van de Inspecteur, dat het moet gaan om werkzaamheden die voor het publiek kenbaar zijn als fondsenwerving. Het Hof verwerpt dan ook de stelling van de Inspecteur dat de eis van kenbaarheid zou blijken uit de in de wettekst gebruikte woorden 'gericht op' en/of uit het woord 'verkrijging'.

4.8. Het Hof verwerpt eveneens de stelling van de Inspecteur dat de kenbaarheidseis zou voortvloeien uit de omstandigheid dat artikel 9, lid 1, onderdeel i van de Wet VpB 1969 een codificatie zou zijn van

voorheen bestaand beleid, welk beleid groot belang hechtte aan 'de aard en het doel van de activiteiten'. De Inspecteur verwijst onder meer naar het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 april 1999, nr. DB99/1333, V-N 1999/20.11 en van 28 april 1997, nr. DB97/1383, V-N 1997/2010 (welke besluiten met ingang van 1 januari 2002 zijn vervallen), in welk laatste besluit, voor zover te dezen van belang, het volgende is vermeld:

'Voor de toepassing van artikel 6 van de Wet Vpb. keur ik goed dat lichamen zoals bovengenoemde stichtingen, kunnen kwalificeren als lichamen bij welke de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. Van belang is daarbij dat elke georganiseerde activiteit op het algemene publiek is gericht en onder zodanige omstandigheden plaatsvindt dat dit publiek zich ervan bewust is dat de gehele netto-opbrengst uitsluitend bestemd is voor algemeen maatschappelijk belang dienende doelen. Dit betekent dat dit publiek vóór de betaling van entreprijzen, inleggelden bij loterijen e.d. ermee bekend moet zijn naar welke instellingen - waarvan de feitelijke werkzaamheden het algemeen maatschappelijk belang dienen - de netto-opbrengst zal gaan. Eveneens is van belang dat bij activiteiten met een herkenbaar aanvang en einde - zoals muziekfeesten en vliegshows - de gehele netto-opbrengst kort na dit einde uitgekeerd dient te worden aan deze instellingen. Voor activiteiten met een meer doorlopend karakter - zoals bij loterijen en de verkoop van ingezamelde kleding het geval kan zijn - dient de gehele netto-opbrengst uiterlijk drie maanden na afloop van het boekjaar uitgekeerd te worden aan deze instellingen.'

4.9. Voorts verwijst de Inspecteur naar de Nota n.a.v. het verslag, Tweede Kamer, vergaderjaar 2001-2002, 28034, nr. 5, blz. 22 (Wijziging van belastingwetten c.a. - Belastingplan 2002 II - Economische infrastructuur) waarin wordt opgemerkt:

'De leden van de fractie van de PvdA vragen wat de budgettaire gevolgen zijn van de voorgestelde wijzigingen inzake van vennootschapsbelasting vrijgestelde lichamen. Daarover merk ik het volgende op. De voorgestelde wijzigingen komen in feite neer op codificatie van bestaand beleid. Derhalve hebben de wijzigingen geen budgettaire gevolgen.'

4.10. Naar het oordeel van het Hof stuit het beroep van de Inspecteur op de door hem bedoelde besluiten en de wetsgeschiedenis - wat daar verder ook van zij - echter af op de duidelijke bewoordingen van artikel 9, lid 1, onderdeel i van de Wet VpB 1969: de kenbaarheidseis wordt daar niet aangetroffen.

4.11. Ten slotte baseert de Inspecteur zijn stelling op artikel 9, lid 5 van de Wet VpB 1969. Deze bepaling voorziet in een rangorde tussen de vrijwilligersaftrek van artikel 9, lid 1, onderdeel j, en de onderhavige aftrek voor fondswervende lichamen. De vrijwilligersaftrek komt pas aan de orde na toepassing van de aftrek voor fondswervende lichamen. Aldus bestaat, volgens de Inspecteur, in de visie van de wetgever een verband tussen fondswerving en de inzet van vrijwilligers. Naarmate de inzet van vrijwilligers toeneemt bij de activiteiten wordt, zo betoogt hij, (steeds duidelijker) zichtbaar, dus kenbaar, dat een ander doel wordt gediend dan een commercieel doel, zijnde een algemeen maatschappelijk doel. Het Hof verwerpt ook deze stelling. Zij vereist giswerk naar een veronderstelde bedoeling van de wetgever, die indirect uit een bepaalde samenhang van genoemde bepalingen zou volgen. Deze onscherpe samenhang moet wijken voor de duidelijke wettekst.

4.12. Uit het vorenoverwogene volgt dat het feit, dat belanghebbende met commerciële activiteiten haar winst realiseert derhalve op zich niet aan aftrek op de voet van artikel 9, lid 1, onderdeel i van de Wet VpB 1969 in de weg staat."

9.14. De Staatssecretaris acht ook deze uitspraak ongewenst, maar heeft ook in dit geval afgezien van cassatieberoep omdat de wettekst hem geen steun biedt:(86)

"Hof 's-Hertogenbosch (...) heeft geoordeeld dat de tekst van de wet geen steun biedt voor de stelling van de inspecteur dat het voor de toepassing van de aftrekmogelijkheid van art. 9, eerste lid, onderdeel h (voorheen onderdeel i) Wet Vpb 1969 moet gaan om werkzaamheden die voor het publiek kenbaar zijn als fondsenwerving. Gelet op de formulering van de wettekst acht ik de kans zeer gering dat de Hoge Raad voor wat betreft de kenbaarheid tot een ander oordeel zou komen dan het hof. Ik heb op dit punt dan ook geen cassatie ingesteld. De uitleg van het hof acht ik echter wel ongewenst in het licht van de oorspronkelijke bedoeling van de wetgeving.

Ik overweeg om de wettekst meer in overeenstemming te brengen met de bedoeling van de bepaling. In afwachting van deze mogelijke wetsaanpassing kunnen andere zaken met in achtneming van het voorgaande conform de lijn van de uitspraken van Hof 's Hertogenbosch worden afgedaan. Wel moet uiteraard worden getoetst of is voldaan aan alle overige voorwaarden."

9.15. Ik meen met het Hof 's-Hertogenbosch en de Staatssecretaris dat een kenbaarheidsvereiste geen wettelijke basis heeft; ik laat dan nog daar dat na de zojuist geciteerde uitlating de belanghebbende het rechtens te honoreren vertrouwen zal koesteren dat niet-kenbaarheid van de

fondswerving niet aan FFI-aftrek in de weg staat.

Voorwaardelijkheid van de uitkering door ontbindende voorwaarden

9.16. De Inspecteur heeft voorts aangevoerd⁽⁸⁷⁾ dat FFI-aftrek alleen beschikbaar is indien de overeenkomst met de ANBI onvoorwaardelijk voorziet in uitkering, quod non, nu de overeenkomst de ontbindende voorwaarden bevat dat bij de belanghebbende art. 9(1)(i) Wet Vpb niet (langer) voor winstuitkeringen aan de Stichting geldt en/of dat over die winstuitkeringen door de Stichting schenkingsrecht is verschuldigd naar het tarief voor "andere verkrijgers". Ook aan deze stelling is het Hof niet toegekomen.

9.17. Het Hof 's-Hertogenbosch heeft in zijn boven (9.13) reeds geciteerde uitspraak van 25 juni 2010 mede geoordeeld over een beëindigingsclausule in de uitkeringsovereenkomst, die echter niet - zoals in ons geval - als ontbindende voorwaarde was geformuleerd. Het Hof 's-Hertogenbosch oordeelde als volgt over die beëindigingsclausule:⁽⁸⁸⁾

"4.5. De Inspecteur stelt dat belanghebbende geen fondswervend lichaam is. Hij voert hiertoe de volgende argumenten aan:

(...)

(c) De door belanghebbende gesloten overeenkomst voldoet niet aan de wettelijke eisen, omdat de uitkeringen op grond van die overeenkomst niet onvoorwaardelijk worden gedaan.

(...)

4.21. De Inspecteur doet zijn stelling steunen op de omstandigheid dat in de overeenkomst van 24 mei 2004 is bepaald:

'5. Deze overeenkomst eindigt evenwel:

(...) indien naar het oordeel van de ten aanzien van de fondswerver competente eenheid van de Belastingdienst, dan wel de belastingrechter in hoogste instantie, sprake is van een ernstige concurrentieverstoring in de zin van artikel 9, lid 1, onderdeel i, Wet op de vennootschapsbelasting 1969'.

4.22. Artikel 9, lid 1, onderdeel i van de Wet VpB 1969 eist, voor zover hier van belang, dat een fondswervend lichaam op grond van een schriftelijke overeenkomst verplicht is zijn winst aan een instelling als bedoeld in artikel 16, lid 1 of lid 3 van de Wet VpB 1969 uit te keren. De overeenkomst van 24 mei 2004 bevat naar het oordeel van het Hof een dergelijke verplichting. Het feit dat de overeenkomst eindigt indien zich de in artikel 5 van de overeenkomst genoemde situatie voordoet, maakt dat niet anders. Belanghebbende stelt terecht dat de onder 2.2 bedoelde overeenkomst zo moet worden uitgelegd dat de uit hoofde van de overeenkomst reeds gedane uitkeringen definitief zijn en niet kunnen worden teruggevorderd, ook niet indien zich de situatie van artikel 5 van de overeenkomst voordoet.

9.18. In casu bepaalt de winstuitkeringsovereenkomst - van 29 december 2004 - tussen de belanghebbende en de Stichting:

"5. Deze overeenkomst wordt aangegaan onder de ontbindende voorwaarde dat:

- ten aanzien van Fondswerver (de belanghebbende; PJW) art. 9, lid 1, onderdeel i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet of niet langer van toepassing blijkt te zijn;

- ten aanzien van uit hoofde van deze overeenkomst verkregen gelden schenkingsrecht is verschuldigd naar het tarief dat van toepassing is voor "andere verkrijgers" (41-68%)."

9.19. Deze overeenkomst lijkt niet te garanderen dat de uitkering ten behoeve van de volkshuisvesting wordt gebruikt, nu uitkering afhankelijk is gesteld van het uitblijven van heffing van vennootschapsbelasting bij de belanghebbende en van "andere verkrijgers"-schenkingsrecht bij de Stichting. Vervulling van een ontbindende voorwaarde heeft geen terugwerkende kracht (art. 3:38 BW en art. 6:22 BW). De verrichte prestaties moeten ongedaan gemaakt worden (art. 6:24 BW). Het geld zou dus terug moeten naar de belanghebbende. Het vennootschapsbelastingeffect daarvan zou nihil zijn, nu de uitkering reeds belast zou zijn geweest bij de belanghebbende; dat deed immers juist de voorwaarde in vervulling gaan. Na vervulling van de ontbindende voorwaarde (vennootschapsbelastingheffing) en ongedaanmaking van de prestatie ontstaat dezelfde situatie als die waarin niet uitgekeerd zou zijn: de winst is belast bij de belanghebbende en de winst na belasting wordt al dan niet aan haar aandeelhouder uitgekeerd. Al hoort uitleg van overeenkomsten niet in cassatie thuis, de strekking van de ontbindende voorwaarde is kennelijk dat de partijen alleen volledige winstuitkering wensen als zeker is dat zij geheel aan de volkshuisvesting ten goede komt en niet in aanmerkelijke mate aan de algemene middelen. Die strekking lijkt geenszins in strijd met de

ratio van de FFI-aftek. De fiscus komt niets te kort: is de Stichting een ANBI, dan is aftek gerechtvaardigd; is de Stichting geen ANBI, dan kan hij de aftek weigeren, waardoor de overeenkomst wordt ontbonden, zodat materieel noch de uitkering, noch de aftek ervan doorgaan. Ik meen daarom dat de fiscus de aftek niet kan weigeren met een beroep op de fiscale voorwaardelijkheid van de winstuitkering. Hij heeft daar mijns inziens geen redelijk belang bij. Gezien de door de wetgever en de beleidsmaker gelaten onduidelijkheid over de ANBI-status van woningcorporaties en de reikwijdte van de FFI-aftek, acht ik de ontbindende voorwaarde heel verstandig. Indien de winst niet onbelast naar de Stichting kan, kan de winst ná belasting wellicht rationeler binnen belanghebbendes eigen bedrijf geherinvesteerd worden. Dat is te meer het geval als de Stichting "andere verkrijgers"-schenkingsrecht verschuldigd zou zijn over de uitkering: 34,5% vennootschapsbelasting bij de belanghebbende is beter voor de volkshuisvesting dan 41-68% schenkingsrecht bij de Stichting. Ik acht het legitiem dat een lichaam alleen aan een bepaald algemeen belang wil bijdragen als de fiscus niet tussen 41 en 68% van die bijdrage afhaalt. Uitleg van overeenkomsten is geen zaak voor de cassatierechter, maar de ontbindende voorwaarden lijken slechts te strekken tot handelen in overeenstemming met de ratio van de aftek en het belang van de volkshuisvesting. Zij staan daarom mijns inziens niet aan aftek in de weg.

Voorafgaande overeenkomst vereist?

9.20. De fiscus constateert dat de overeenkomst pas op 29 december 2004 is gesloten. Zijns inziens kan dan slechts belanghebbendes winst van 30 en 31 december voorwerp zijn van FFI-aftek. Ook aan deze stelling is het Hof niet toegekomen. De wettekst ("de verkrijging van gelden die ingevolge de statuten van het lichaam of op grond van een schriftelijke overeenkomst zullen worden uitgekeerd") suggereert dat onder de FFI-aftek alleen gelden kunnen vallen ter zake waarvan voorafgaand aan de verwerving ervan overeengekomen is dat zij na verwerving uitgekeerd zullen worden aan de ANBI. In zijn boven reeds geciteerde uitspraak van 25 juni 2010 oordeelde het Hof Den Bosch(89) dan ook dat de overeenkomst reeds moet bestaan op het moment waarop de fondswervende activiteit wordt verricht, niet pas als de uitkering wordt gedaan:

"4.29. Het ontbreken van een komma achter het woord 'gelden' in artikel 9, lid 1, onderdeel i van de Wet VpB 1969 brengt, naar het oordeel van het Hof, tot uitdrukking dat het vereiste 'die (...) op grond van een schriftelijk overeenkomst zullen worden uitgekeerd' een limiterende voorwaarde betreft. Het is niet voldoende dat het fondswervend lichaam gelden verwerft en dat die gelden later op grond van een schriftelijke overeenkomst worden uitgekeerd, maar vereist is dat de fondswervende activiteiten gericht zijn op die uitkering. Als uitgangspunt heeft daarom inderdaad te gelden, dat op het moment dat de fondswervende activiteiten worden verricht een kwalificerende overeenkomst bestaat. Bijzondere omstandigheden kunnen een uitzondering op deze regel rechtvaardigen.

Dat de enige aandeelhouder en de ontvangende ANBI dezelfde rechtspersoon is, brengt volgens dat Hof niet mee dat een statutaire verplichting tot uitkering van de winst zou kunnen worden aangenomen.

9.21. Ik meen met het Hof Den Bosch dat de wettekst ertoe noopt aan te nemen dat de overeenkomst er moet zijn vóórdat de uitkeringen gelden verkregen worden, al heb ik in de parlementaire geschiedenis geen duidelijke aanwijzingen kunnen vinden voor de reden van het gebruik van de toekomstige tijd ("zullen") of voor de temporele wensen van de wetgever. Ook indien u of de feitenrechter bevindt dat de Stichting een ANBI is, loopt aftek van de uitkering van de winst 2004 mijns inziens hierop dus alsnog vast, behalve voor zover toe te rekenen aan de laatste drie dagen van 2004, welke toerekening door de feitenrechter zou moeten geschieden.

Subsidiar en meer subsidiar; vertrouwensberoep en giftenaftek

9.22. De belanghebbende heeft subsidiar in hoger beroep gesteld dat zij aan onderdeel B.3. van het besluit van 20 november 2002 het in rechte te honoreren vertrouwen op aftek kan ontleen, nu "X en de Stichting (...) niet meer [hebben] gedaan dan het implementeren van de door de staatssecretaris beoogde opzet van art. 9-1i zoals die is toegelicht in het vraag- en antwoordbesluit". De belanghebbende heeft dit standpunt niet gemotiveerd. Mijns houdt het Besluit slechts in dat de FFI-regeling ook geldt voor BV's. Een beroep op het Besluit zou dus hout kunnen snijden als de aftek zou zijn geweigerd omdat de belanghebbende een BV is, maar dat is niet het geval.

9.23. Meer subsidiar stelde de belanghebbende dat zij ex art. 16 Wet Vpb € 95.107 in aftek mag

brengen. Zij stelde dat voor het eerst bij pleitnota voor de Rechtbank en herhaalde deze stelling bij het Hof en in cassatie.

9.24. In 2004 bepaalde art. 16(1) Wet Vpb:

"Aftrekbare giften zijn de in het jaar gedane en met schriftelijke bescheiden gestaafde giften aan in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen, voor zover zij te zamen € 227 te boven gaan. De aftrek bedraagt ten hoogste 6 percent van de winst."

9.25. Uitgaande van een winst ad € 1.581.117, zou de giftenaftrek zijn gemaximeerd op € 94.867 (6% van € 1.581.117). Wij kunnen het rekenen mijns inziens echter laten rusten, nu de uitkering pas in 2005 geschiedde; mijns inziens kan aftrek dan niet in 2004 geschieden. Voor de inkomstenbelasting is bepaald (art. 6.40 Wet IB 2001) dat giften voor aftrek in aanmerking komen op het tijdstip waarop zij zijn betaald, verrekend of ter geschikking gesteld. Voor de Wet Vpb ontbreekt zo'n bepaling en is kennelijk beslissend wanneer de gift is "gedaan". De Cursus Belastingrecht, onderdeel 2.20.0.C.a. vermeldt:

"Het tijdstip, waarop de niet-zakelijke gift tot belastingreductie leidt, wordt niet bepaald door g.k.g., maar hangt af van het jaar waarin de gift is 'gedaan'. Ons inziens is dit het jaar waarin het lichaam, dat de gift verricht, materieel verarmt. Hier geldt dus hetzelfde als voor een onttrekking."

De Vakstudie Vennootschapsbelasting, aantekening 9 op art. 16, acht in sommige gevallen wellicht aftrek mogelijk in het jaar van aanvaarding van een toezegging.

9.26. Wat daar van zij: indien belanghebbendes primaire standpunt verworpen wordt (en dat is het geval als wij aan haar meer subsidiaire standpunt toekomen), dan treedt de ontbindende voorwaarde in werking, waardoor de uitkering ongedaan gemaakt moet worden, zodat aldus ook een eventuele gift ongedaan wordt gemaakt. Als al een gift in 2004 geplaatst zou kunnen worden, is het in dat jaar dus nog een voorwaardelijke.

9.27. Giftenaftrek in 2004 zit er dus mijns inziens niet in.

10. Conclusie

Ik geef u in overweging het cassatieberoep gegrond te verklaren en de zaak te verwijzen naar een ander gerechtshof voor feitelijk onderzoek.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 Thans (sinds 1 januari 2007): art. 9(1)(h) Wet Vpb.

2 Rechtbank Leeuwarden 29 oktober 2009, nr. AWB 08/1133, LJN BL0955, NTFR 2010/531, met noot Post.

3 Hof Leeuwarden 9 juli 2010, nr. 09/00165, LJN BN0786.

4 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M, NTFR 2002/1779.

5 HR 12 mei 2006, nr. 40 684, na conclusie Niessen, LJN AT8280, BNB 2006/267, met noot Van Vijfeijken, Fed 2006/77, met aantekening Boxem, NTFR 2006/713, met noot Hemels, V-N 2006/29.22.

6 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 8 december 2009, nr. BCPP 2009/1386M, St.crt. 2009, 19194, V-N 2010/3.15.

7 ABRvS 27 oktober 2010, nr. 201002155/1/H3, LJN BO1837, AB 2011/13, met noot Ortlep, BR 2011/5, met noot Van Tilborg, GST 2010/120, met noot Teunissen, JB 2011/23, met noot De Kam.

8 Zie onder meer Kamerstukken II 1996/97, 25 052 (Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (belastingplan 1997)), nr. 4 (Verslag), p. 33; Kamerstukken II 1996/97, 25 052, nr. 7 (Nota naar aanleiding van het verslag), p. 43; en Kamerstukken II 1996/97, 25 052, nr. 16 (Motie van het lid Hillen).

9 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 28 april 1997, nr. DB97/1383, V-N 1997/2010, pt. 24.

10 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 april 1999, nr. DB99/1333, V-N 1999/20.11. Dit besluit is vervangen (slechts redactionele wijzigingen) door het besluit van 1 december 2000, nr. CPP2000/2698, V-N 2001/3.1. Dit laatste besluit is bij besluit van 20 december 2001, nr. CPP2001/1558, V-N 2002/5.19 per 1 januari 2002 vervallen verklaard.

11 Persbericht van het ministerie van Financiën van 18 april 2000, nr. 2000/91, V-N 2000/20.17.

12 Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II - Economische Infrastructuur), Stb. 2001, 641.

13 Per 1 januari 2007 is de bepaling hernummerd tot art. 9(1)(h). Per 1 januari 2008 zijn de woorden "eerste of derde lid" geschrapt.

14 Deze eis vloeit voort uit art. 9(6) Wet Vpb in samenhang met art. 7aa Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971. Art. 9(6) Wet Vpb [met ingang van 2007 opgenomen in art. 9(5) Wet Vpb] bepaalde:

"Bij algemene maatregel van bestuur kunnen voorwaarden worden gesteld met betrekking tot de toepassing van het eerste lid, onderdelen i en j [met ingang van 2007: h en i; PJW]."

Art. 7aa(1) Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971:

"De uitkeringen, bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel i [vanaf 2007: h; PJW], van de wet komen slechts in aftrek indien deze zijn gedaan uiterlijk zes maanden na afloop van het boekjaar waarin de daarvoor bestemde gelden zijn verkregen."

15 Zie art. 9(5) Wet Vpb; sinds 2007: art. 9(4) Wet Vpb.

16 Besluit van 20 november 2002 namens de Staatssecretaris, nr. CPP2002/3050M, BNB 2003/56, onderdeel B.3, ingetrokken bij de inwerkingtreding van het besluit van de Staatssecretaris van 23 december 2005, nr. CPP2005/2731M, V-N 2006/7.14. Dit laatste besluit is een samenvoegings- en actualiseringsbesluit, waarmee "geen inhoudelijke wijziging van bestaand beleid beoogd" werd.

17 M.J.R. Kuyt, 'De fiscaal fondsenwervende instelling', WFR 2011/129.

18 Art. 16 luidde als volgt:

"1. Aftrekbare giften zijn de in het jaar gedane en met schriftelijke bescheiden gestaafde giften aan in Nederland gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen, voor zover zij te zamen € 227 te boven gaan. De aftrek bedraagt ten hoogste 6 percent [met ingang van 2006: 10 percent; PJW] van de winst.
(...)

3. Giften aan niet in Nederland gevestigde instellingen die voor het overige voldoen aan de in het eerste lid, eerste volzin, omschreven voorwaarden, worden aangemerkt als aftrekbare giften voorzover de instellingen daartoe door Onze Minister [in 2002: bij ministeriële regeling; PJW] zijn aangewezen."

19 Wet van 26 juni 1952, Stb. 1952, 376 (kamerstuknummer 2492). Zie art. 51a van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 en art. 16a van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942.

20 Handelingen der Staten-Generaal, Bijlagen 1951-1952, 2492 (Wijziging van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, de Loonbelasting 1940 en de Vennootschapsbelasting 1942), nr. 5 (memorie van antwoord), p. 5-6.

21 Wet van 8 november 1984, Stb. 1984, 545. Het gaat om de tekst van art. 24(4) Successiewet 1956 tot en met 2005. Zie voor de historie met betrekking tot schenkings- en successierecht onderdeel 4.1 tot en met 4.3 van de conclusie van mijn ambtsgenoot Niessen van 19 mei 2005 voorafgaande aan HR BNB 2006/267.

22 Art. 6:33(1)(b) Wet IB 2001; tekst 2008 en 2009:

"instellingen: door de inspecteur als zodanig aangemerkte kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen, gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen, Aruba of een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid, alsmede elders gevestigde, door Onze Minister als zodanig aangemerkte instellingen, indien en zolang zij voldoen aan de door hem te stellen voorwaarden"

Art. 6:33(1)(b) Wet IB 2001; tekst vanaf 2010:

"instellingen: door de inspecteur als zodanig aangemerkte uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beogende instellingen, gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, in de Nederlandse Antillen, in Aruba [vanaf 10 oktober 2010: "in Aruba, Curaçao, Sint Maarten"; PJW] of in een bij ministeriële regeling aangewezen mogendheid, alsmede elders gevestigde, door Onze Minister als zodanig aangemerkte instellingen, indien en zolang zij voldoen aan de door hem te stellen voorwaarden"

23 Zie Art. 6.33(2) Wet IB 2001: aanwijzing geschiedt op verzoek van de instelling. De inspecteur

beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking en kan daarbij voorwaarden stellen. Art. 41a(3) Uitv.reg. IB 2001 bepaalt sinds 11 april 2007 dat de inspecteur aanwijzing als ANBI (en intrekking daarvan) "op een daartoe geschikte wijze publiek bekend" maakt.

24 HR 12 mei 2006, nr. 40 684, na conclusie Niessen, LJN AT8202, BNB 2006/267, met noot Van Vijfeijken, Fed 2006/77, met aantekening Boxem, NTFR 2006/713, met noot Hemels, V-N 2006/29.22.

25 HR 8 januari 1997, nr. 31 591, LJN AA3214, BNB 1997/67, Fed 1997/106, met aantekening Van Dijck,

V-N 1997/976 (tweede brassbandarrest), r.o. 5.7.

26 I.A. Koele, 'De kwaliteiten van Algemeen Nut Beogende Instellingen: het beogen gewogen', WFR 2010/1264.

27 I.A. Koele, 'De kwaliteiten van Algemeen Nut Beogende Instellingen: het beogen gewogen', WFR 2010/1264.

28 Noot in origineel: "Zie ook annotatie Van Vijfeijken, in BNB 2006/267."

29 Noot in origineel: "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."

30 Zie Staatsblad 1999, 553.

31 Besluit van de Koningin (op voordracht van de staatssecretaris van VROM van 28 april 1992, nr. MJZ28492056) van 9 oktober 1992, houdende regels betreffende instellingen, werkzaam in het belang van de volkshuisvesting, Staatsblad 1992, 555, laatstelijk gewijzigd op 5 augustus 2009, Staatsblad 2009, 367.

32 Kamerstukken II 1998/99, 24 508 (Volkshuisvestingsbeleid), nr. 52 (brief), p. 1-2.

33 Kamerstukken II 1998/99, 24 508 (Volkshuisvestingsbeleid), nr. 52 (brief), p. 3-4.

34 Wet van 22 juni 1901, Staatsblad 1901, 158.

35 Kamerstukken II 1899/1900, 74 (Wettelijke bepalingen betreffende de volkshuisvesting), nr. 3 (MvT), p. 8.

36 Kamerstukken II 1899/1900, 74, nr 3, p. 9.

37 J. van der Schaar: '100 jaar woningwet; 100 jaar volkshuisvestingsbeleid', in: A.G. Bregman & D.A. Lubach (red), Van Wonen naar Bouwen. 100 jaar Woningwet, Deventer: Kluwer 2001, p. 5-9.

38 Wet van 17 februari 1983, Staatsblad 1983, 70.

39 Kamerstukken II 1975/76, 13 873 (Verklaring dat er grond bestaat een voorstel in overweging te nemen tot verandering in de Grondwet, strekkende tot opnemng van bepalingen inzake sociale grondrechten), nr. 3, p. 14.

40 PJW: Hier volgt het Staatsbladnummer van de Woningwet; in de meest recente versie was dat Stb. 1991, 439.

41 Wet van 18 december 2003, Stb. 2003, 526.

42 Kamerstukken II 2003/04, 29 210 (Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2004)), nr. 3 (MvT), p. 24.

43 Noot in origineel: "Op 1 januari 2001 bestond 53% van de woningvoorraad uit koopwoningen. Dertig jaar eerder was dat nog 35% en tien jaar eerder 46%."

44 Noot in origineel: "Kamerstukken II 1999/00, 24 036, nr. 147."

45 Noot in origineel: "Kamerstukken II 2000/01, 24 036, nr. 247."

46 Noot in origineel: "Kamerstukken II 2002/03, 28 600 XI, nr. 88, blz. 7."

47 Kamerstukken I 2003/04, 29 210, nr. C (Nota naar aanleiding van het verslag), p. 11.

48 Kamerstukken II 2007/08, 31 205 (wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008)), nr. 3 (MvT), p. 36.

49 Zie Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 36.

50 PJW: De woorden tussen [...] zijn toegevoegd op 8 september 2006.

51 Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 36 -37.

52 Noot in origineel: "Kamerstukken II 1999/2000, 24 036, nr. 147, blz. 5."

53 Besluit staatssecretaris van Financiën van 22 april 1997, nr. VB97/980, V-N 1997/1934, pt. 20.

54 Zoals reeds opgemerkt, wordt een instelling ex art. 24(4) Sw net zo omschreven als een instelling ex art. 16(1) Wet Vpb.

55 J.L. van de Streek, 'Beperking van de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor woningcorporaties', MBB 2004/318.

56 Noot in origineel: "TK 2003-2004, 29 210, nr. 3, p. 24"

57 J.E.A.M. van Dijck & I. van Vijfeijken, Instellingen van algemeen nut, FED Fiscale Brochures,

Deventer: kluwer 2005, p. 34.

58 HvJ 1 oktober 2009, C-567/07 (St. Servatius), Jurispr. 2009, blz. I-09021, NJ 2009/474, met noot Mok,

BR 2010/13, met noot Hessel.

59 Resoluties van 27 december 1988, nrs. IB 88-1084 en IB 88-1117.

60 Rechtbank Breda 10 oktober 2006, nr. 05/01582, LJN AZ2973.

61 Hof 's-Hertogenbosch 24 januari 2008, nr. 06/00436, LJN BC6791, V-N 2008/35.18.

62 Toelichting van de Staatssecretaris van 17 april 2008, nr. DGB 2008-1430 op intrekking lopende procedure Hoge Raad nr. 2008/000994, 12-05-2005. De toelichting is te raadplegen op www.rijksoverheid.nl.

63 Rechtbank 's-Gravenhage 9 maart 2010, nr. AWB 09/00018 IB, LJN BL8818, V-N 2010/22.1.4 en Rechtbank 's-Gravenhage 12 maart 2010, nr. AWB 08/9352, LJN BM6113, V-N 2010/32.2.2. Tegen de uitspraak van 12 maart 2010 is hoger beroep ingesteld bij het Hof 's-Gravenhage, zaaknummer AWB 10/231..

64 PJW: de tekst tussen [...] komt alleen voor in de uitspraak van 12 maart 2010.

65 Rechtbank Haarlem 21 september 2010, nr. AWB 09/6258, LJN BN7894, NTFR 2010/2823, met noot Molenaar, V-N 2011/3.16.

66 Hof Leeuwarden 12 november 2010, BK 10/00036, LJN BO4277, V-N 2011/9.19.

67 De zaak is bij u bekend onder nummer 10/05460. De verweertermijn eindigt op 7 april.

68 Rechtbank Arnhem 16 december 2010, nr. AWB 09/1181, LJN BO8116, NTFR 2011/315, met noot Molenaar.

69 Rechtbank Arnhem 3 maart 2011, nr. AWB 09/2540, LJN BP6557.

70 ABRvS 27 oktober 2010, nr. 201002155/1/H3, LJN BO1837, AB 2011/13, met noot Ortlep, BR 2011/5, met noot Van Tilborg, GST 2010/120, met noot Teunissen, JB 2011/23, met noot De Kam.

71 J.P. van Eck, 'Het algemeen nut in de vennootschapsbelasting', NTFR 2010/2486.

72 Noot in origineel: "Hof Den Bosch 24 januari 2008, nr. 06/00436, V-N 2008/35.18, NTFR 2008/544, en HR 6 november 1957, nr. 13.228, BNB 1958/50."

73 Noot in origineel: "Naar mijn mening is dit direct af te leiden uit HR 18 december 1985, nr. 22.937, BNB 1986/103c en uit Rechtbank Den Haag 29 april 2009, nr. AWB 08/06030 IB/PVV, NTFR 2009/1237."

74 Noot in origineel: "De staatssecretaris en de Belastingdienst menen overigens van niet. Recente lagere jurisprudentie lijkt zich in het nadeel van woningcorporaties te ontwikkelen. Zie hiervoor Rechtbank Den Haag 9 maart 2010, nr. AWB 09/00018 IB, NTFR 2010/861, Rechtbank Den Haag 12 maart 2010, nr. AWB 08/09352 IB/PVV, NTFR 2010/1528, en Rechtbank Leeuwarden, 29 oktober 2009, 08/01133, NTFR 2010/531, Hof Leeuwarden 9 juli 2010, nr. BK 09/00165, NTFR 2010/1781."

75 Noot in origineel: "Art. 22, lid 2, Grondwet."

76 Noot in origineel: "Ik verwijs korthedshalve naar het BBSH."

77 Besluit van de Staatssecretaris van 8 december 2009, nr. CPP2009/1368M, Stcrt. 2009, 19194.

78 Hof 's-Gravenhage 25 mei 2010, LJN BM6509, NTFR 2010/1851, met noot Verstijnen, V-N 2010/40.24.

79 Kamerstukken II 2001/02, nr. 28 034, nr. 5 (NnavV), p. 23.

80 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M, NTFR 2002/1779.

81 M.J.R. Kuyt, 'De fiscaal fondsenwervende instelling', WFR 2011/129.

82 Hof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, 09/00339, LJN BP4368, NTFR 2011/454, met noot Molenaar, V-N 2011/14.15.

83 Toelichting van de staatssecretaris van 25 november 2010, nr. DGB 2010-7612, n.a.v uitspraken Hof Den Bosch van 25 juni 2010 nr. 2008/00620 en van 24 september 2010 nr. 2009/00338. De toelichting is te raadplegen op www.rijksoverheid.nl.

84 Verweerschrift voor de Rechtbank, p. 4-6.

85 Hof 's-Hertogenbosch 25 juni 2010, 08/00620, LJN BN3967, NTFR 2010/2064, met noot Hofman, V-N 2010/50/17.

86 Toelichting van de staatssecretaris van 25 november 2010, nr. DGB 2010-7612, n.a.v uitspraken Hof Den Bosch van 25 juni 2010 nr. 2008/00620 en van 24 september 2010 nr. 2009/00338. De toelichting is te raadplegen op www.rijksoverheid.nl.

87 Verweerschrift in beroep, p. 6-7, herhaald in hoger beroep.

88 Hof 's-Hertogenbosch 25 juni 2010, 08/00620, LJN BN3967, NTFR 2010/2064, met noot Hofman, V-N 2010/50/17.

89 Hof 's-Hertogenbosch 25 juni 2010, 08/00620, LJN BN3967, NTFR 2010/2064, met noot Hofman,

V-N 2010/50/17.