

Uitgave 4, 26 januari 2012 > **NTR 2012/158**

Hoge Raad verwijst zaak over aftrek uitkering aan aanbesteding

Hoge Raad 13 januari 2012, 10/03464, LJN BQ0525

Belastingjaar/tijdvak 2004

- Artikel 9 Lid 1 Onderdeel i, Artikel 16 Lid 1, Wet VPB 1969

Samenvatting

Belanghebbende houdt zich bezig met de ontwikkeling en realisatie van woningbouwprojecten. Haar (middellijk) aandeelhouder is Stichting F. De stichting is een toegelaten instelling als bedoeld in de Woningwet. De feitelijke werkzaamheden van de stichting bestaan nagenoeg geheel in de verhuur van woningen in de sociale huursector. Op 29 december 2004 hebben de stichting als 'ontvanger' en belanghebbende als 'fondswerver' een schriftelijke 'overeenkomst tot bestemming gelden' (met ontbindende voorwaarde) gesloten. Belanghebbende heeft in 2004 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. De door belanghebbende bepleite aftrek van dit bedrag op grond van art. 9, lid 1, letter i, Wet VPB 1969 is door het hof geweigerd. Deze beslissing houdt in cassatie echter geen stand. De Hoge Raad zet uiteen dat – anders dan het hof heeft geoordeeld – de stichting een het algemeen nut beogende instelling is. Zij beoogt namelijk, als toegelaten instelling, het algemeen nut en met haar feitelijke werkzaamheden wordt het algemene belang in minstens gelijke mate gediend als een particulier belang. Voorts oordeelt de Hoge Raad dat aftrek op de voet van genoemde wetsbepaling slechts mogelijk is voor gelden die zijn verkregen met werkzaamheden die na een schriftelijke overeenkomst zijn verricht (hier 29 december 2004). Niet is vereist dat het fondswervende karakter van de belastingplichtige voor het publiek kenbaar is. Dat de belastingplichtige een eigen commercieel doel heeft, staat evenmin aan het fondsverwervende karakter in de weg. Een (subsidiar) beroep op de giftenaftrek van art. 16 Wet VPB 1969 heeft echter geen kans van slagen, aldus de Hoge Raad.

(Volgt vernietiging en verwijzing.)

Feiten

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; Verklaaren 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.

Geschil

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 winst oogmerk – 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.

Rechtsoverwegingen

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. 40.684, 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 woonegelegenheden in de sociale-

huursector.

3.3.3. Het hiervoor in 3.3.2 overwegene 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 woonegelegenheid 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.

Commentaar (Molenaar*)

De Hoge Raad herzielt hiermee de uitspraak van Hof Leeuwarden van 9 juli 2010, [NTFR 2010/1781](#) en volgt de conclusie van A-G Wattel van 25 maart 2011, [NTFR 2011/1016](#). De woningstichting had zijn commerciële activiteiten in een dochter-bv ondergebracht en de sociale woningbouw in de moederstichting gehouden. Vervolgens werd de winstuitkering van de dochter-bv aan de moederstichting o.g.v. art. 9, lid, onderdeel i VPB (tekst 2004) afgetrokken, omdat de moederstichting een algemeen nut beogende instelling (anbi) zou zijn. De dochter-bv werd zo een fiscaal fondsenwervende instelling (ffi). En de moederstichting viel niet onder de VPB, omdat het buiten de ontvangen winstuitkering verlies maakte óf bij een eventuele winst een herbestedingsreserve kon vormen voor toekomstige investeringen, onderhoud en vervangingen (zie hiervoor mr. J.P. van Eck, 'Het algemeen nut in de vennootschapsbelasting', [NTFR 2010/2486](#)). In deze zaak wilde deze woningstichting zo de VPB-heffing ontlopen, die vanaf 2004 voor commerciële activiteiten en vanaf 2008 voor het geheel van de woningcorporaties was gaan gelden.

Belangrijk hiervoor was dat de moederstichting een anbi was. Hof Leeuwarden vond dat een woningstichting vooral de particuliere belangen van de huurders dient, maar daar is de Hoge Raad het niet mee eens. De Hoge Raad gebruikt hiervoor echter maar één van de zeven argumenten, die de advocaat-generaal in zijn conclusie gaf, namelijk dat een toegelaten instelling in de zin van art. 70, lid 1, Woningwet het algemeen nut beoogt. Dat daardoor ook het particuliere belang van de huurders wordt gediend, doet daaraan niets af.

De Hoge Raad vindt het verder geen probleem dat deze woningstichting winsten maakte van ruim € 8 miljoen in 2003 en ruim € 1 miljoen in 2004 en een eigen vermogen heeft van ruim € 68 miljoen, want de werkzaamheden blijven primair gericht op het algemeen nuttige doel van bevordering van voldoende

* Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam

woongelegenheden in de sociale huursector. Kortom, een anbi mag best winst maken en een behoorlijk vermogen hebben, als de doelstelling maar algemeen nuttig is. Dat is een belangrijke uitspraak voor veel andere anbi's en laat zien dat het anbi-team van de Belastingdienst op dit punt een te beperkte opvatting heeft.

Toch gaat het in 2004 met de winstuitkering nog fout voor de dochter-bv, want de overeenkomst voor deze winstuitkering is pas op 29 december 2004 gesloten. De Hoge Raad beslist dat alleen de winsten van na deze datum fiscaal aftrekbaar kunnen worden uitgekeerd. Dit is een bevestiging van de uitspraak in een andere zaak van Hof Den Bosch 25 juni 2010, [NTFR 2010/2064](#). Deze woningstichting kan de uitspraak dus feitelijk pas benutten vanaf 2005. Er volgt nog wel een verwijzing voor nog niet door het hof behandelde geschilpunten, maar dat maakt voor de twee hoofdpunten geen verschil meer.

Het belang van deze uitspraak lijkt behoorlijk groot te zijn. De kranten schreven vorige week over een belastingderving van € 1 miljard per jaar, eerder waren er berichten over € 500 miljoen per jaar. De staatssecretaris van Financiën voelde al eerder nattigheid en heeft per 2012 de wet zo gewijzigd dat deze ontsnapping van de VPB-heffing voor woningcorporaties niet meer mogelijk zou moeten zijn. Ten eerste heeft hij het begrip 'algemeen nut' per 2012 concreet ingevuld door een uitputtende lijst in art. 5b AWR op te nemen, waarin 'volkshuisvesting' niet wordt genoemd. De open norm van 2008 is daarmee volledig overgegaan naar een gesloten systeem, zonder restcategorie. Het is echter de vraag of de staatssecretaris in zijn opzet slaagt, want zoals ik al in mijn commentaar op [NTFR 2011/2774](#) schreef kan ik mij voorstellen dat 'volkshuisvesting' onder de eerste categorie 'welzijn' valt, dat in de artikelsgewijze toelichting in de MvT op art. 5b AWR wordt dit omschreven met de tekst: 'Welzijn wordt in het woordenboek omschreven als de toestand waarbij men in materieel en geestelijk opzicht voorspoedig, gelukkig is. Instellingen die actief zijn in het bevorderen van het welzijn van eenieder, kunnen kwalificeren'. Hiermee zouden woningstichtingen ook in 2012 nog steeds een anbi kunnen zijn.

Maar ten tweede zijn vanaf 2012 de voorwaarden voor de fiscaal aftrekbare winstuitkering zo ingrijpend veranderd, dat de commerciële dochter-bv van een woningstichting (en vele anderen) er geen gebruik meer van kunnen maken. En mocht als alternatief bedacht worden om alle activiteiten weer in de woningstichting onder te brengen en de dochter-bv op te heffen, dan biedt ook dat geen soelaas, omdat de (her)bestedingsreserve vanaf 2012 alleen nog gebruikt kan worden door culturele instellingen of door sociaal belang behartigende instellingen die hoofdzakelijk met vrijwilligers werken.

Bij elkaar heeft de staatssecretaris de woningcorporaties vanaf 2012 dus alsnog behoorlijk in de klem van de VPB-heffing gekregen. En het is nog maar de vraag hoe groot de belastingderving voor de jaren t/m 2011 werkelijk is, want woningcorporaties die hebben meegedaan aan de vaststellingsovereenkomst tussen de branchevereniging Aedes en de Belastingdienst (gepubliceerd in [NTFR 2009/283](#)) kunnen deze uitspraak van de Hoge Raad niet benutten, omdat die nog t/m 31 december 2012 loopt en daarin is afgesproken dat beleidsregels noch jurisprudentie reden zijn om de overeenkomst op te zeggen. Bij elkaar is deze uitspraak voor de woningcorporaties dus misschien slechts een Pyrrusoverwinning geweest.