

Vennootschapsbelasting. Dividendbelasting. Subjectieve vrijstellingen natuurschoonlichamen, pensioenlichamen, zorglichamen en sociale werkbedrijf-lichamen (artikel 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 25 november 2019, nr. 2019 - 187751

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit is het beleid opgenomen over de subjectieve vrijstellingen voor natuurschoon-lichamen, pensioenlichamen, lichamen die specifieke zorgwerkzaamheden verrichten en sociale werkbedrijf-lichamen. Deze vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 5, eerste lid, onderdelen a, b en c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In het besluit is het beleid opgenomen uit het besluit met nummer 2018-24470. Dit beleid is op onderdelen verduidelijkt. Het besluit bevat verder een aantal nieuwe beleidsstandpunten.

In dit besluit zijn onder meer de volgende standpunten opgenomen:

- *er is een beleidsstandpunt opgenomen over de instandhoudingswerkzaamhedeneis, die geldt voor de vrijstelling van natuurschoonlichamen (onderdeel 2);*
- *in onderdeel 3.2.2 is een uitbreiding van de generale toestemming opgenomen;*
- *er is een algemeen toetsingskader gegeven voor de werkzaamhedeneis zoals opgenomen in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (onderdeel 4);*
- *er is een beleidsstandpunt opgenomen over preventie-werkzaamheden (onderdeel 4.2.2);*
- *er is een verduidelijking gegeven van de doelgroep-eis die geldt voor de vrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste en ten tweede, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (onderdeel 4.3);*
- *het standpunt over het gezondheidscentrum en huisartsendienstenstructuur is komen te vervallen. Reden hiervan is dat er in toenemende mate sprake is van multidisciplinaire gezondheidscentra waarin een breed scala aan zorgverleners met elkaar samenwerken. Omdat gezondheidscentra niet op uniforme wijze zijn georganiseerd, kan niet in zijn algemeenheid worden aangegeven welke werkzaamheden van een gezondheidscentrum kwalificeren voor de zorgvrijstelling.*
- *het beleid over de werkzaamheden van thuiszorgorganisaties is geactualiseerd (onderdeel 4.4.2);*
- *er zijn beleidsstandpunten opgenomen over de werkzaamheden van zelfstandige medische laboratoria (onderdelen 4.4.3);*
- *er is beleid opgenomen over de vrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten tweede, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (onderdeel 5);*
- *er is beleid over de winstbestemmingseis van artikel 4 Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 opgenomen (onderdeel 6);*
- *het besluit bevat een overgangsregeling voor bepaalde groepen zorglichamen en sociale werkbedrijven (onderdeel 7).*

Nieuw in dit besluit is dat:

- *in de laatste volzin van de eerste alinea van onderdeel 4.2.1. de woorden 'de Jeugdwet' zijn opgenomen en aan het slot van dit onderdeel nog een alinea is toegevoegd;*
- *de aanhef van onderdeel 4.4.3 is aangepast;*
- *in een nieuw onderdeel 4.4.5 beleid is opgenomen over de werkzaamheden van jeugdhulpaanbieders;*
- *aan het slot van onderdeel 6.2.2 een zin is toegevoegd;*
- *een aantal voorwaarden in de onderdelen 6.2.3, 6.2.4.1 en 6.2.4.2 is verduidelijkt resp. aangepast;*
- *aan het slot van de eerste alinea van onderdeel 6.2.4.2 een zin is toegevoegd;*
- *de overgangsregeling die is opgenomen in de derde en vierde alinea van onderdeel 7 verder is verduidelijkt.*

1. Inleiding

Natuurschoon-, pensioen-, zorg- en sociale werkbedrijf-lichamen zijn onder bepaalde voorwaarden subjectief vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting. In het besluit wordt op deze voorwaarden nader ingegaan in de onderdelen 2 tot en met 6. Tot slot zijn in onderdeel 7 overgangsregelingen opgenomen.



De in dit besluit opgenomen goedkeuringen zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Gebruikte begrippen en afkortingen

ANBI: een lichaam als bedoeld in artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

Directiepensioenlichaam: een lichaam als bedoeld in artikel 5, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Lichaam van publiekrechtelijke aard: Rijk, provincies, gemeenten, gemeenschappelijke regelingen met rechtspersoonlijkheid op grond van de Wet Gemeenschappelijke Regelingen, academische ziekenhuizen

Privaatrechtelijk overheidslichaam: een lichaam als bedoeld in artikel 8e, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

SW-vrijstelling: de subjectieve vrijstelling als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten tweede, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Tussenhoudster-bv: een besloten vennootschap die belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting en alle aandelen houdt in een zorg-bv of een sw-bv

UB Vpb: Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971

Vrijstelling natuurschoonlichamen: de subjectieve vrijstelling als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Wlz: Wet langdurige zorg

Wpg: Wet publieke gezondheid

Wmo 2015: Wet maatschappelijke ondersteuning 2015

Zorgvrijstelling: de subjectieve vrijstelling als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Zvw: zorgverzekeringswet

2. Vrijstelling natuurschoonlichamen

Lichamen waarvan de bezittingen uitsluitend of hoofdzakelijk (dat wil zeggen: voor ten minste 70% van de waarde in het economische verkeer van de bezittingen) bestaan uit op grond van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoederen, komen onder voorwaarden in aanmerking voor de vrijstelling. Het percentage van 70% kan worden verlaagd naar 50%, als de overige bezittingen inkomsten opleveren die noodzakelijk zijn voor de instandhouding van de landgoederen en de inkomsten hoofdzakelijk daarvoor worden aangewend.

De werkzaamheden van het natuurschoonlichaam moeten voor ten minste 70% bestaan uit het instandhouden van de landgoederen (instandhoudingswerkzaamheden). Daarbij wordt de voorwaarde gesteld dat de overige werkzaamheden van het lichaam niet zijn aan te merken als het drijven van een onderneming. Het begrip 'drijven van een onderneming' moet worden uitgelegd overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2, eerste lid, onderdeel e, en 4 Wet Vpb.

Instandhoudingswerkzaamheden

De instandhoudingswerkzaamheden moeten in beginsel bestaan uit eigen arbeid, maar kunnen ook instandhoudingswerkzaamheden omvatten die in opdracht en onder regie van het natuurschoonlichaam worden uitgevoerd door derden (bijvoorbeeld professionele onderhoudsbedrijven). Voor de beoordeling van de instandhoudingswerkzaamheden is het noodzakelijk dat er een juiste allocatie plaatsvindt van de werkzaamheden – waarbij steeds een onderscheid wordt gemaakt tussen de instandhoudingswerkzaamheden en de overige werkzaamheden, zoals bijvoorbeeld exploitatiewerkzaamheden – en de daarbij behorende opbrengsten en kosten.

In de praktijk is de vraag opgekomen of een natuurschoonlichaam aan de instandhoudingswerkzaamheden voldoet, als dit lichaam:

- een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed bezit, waarbij
- dit landgoed uitsluitend uit een golfbaan bestaat,
- deze golfbaan wordt verhuurd aan een (al dan niet gelieerde) exploitatie-bv; en
- het natuurschoonlichaam geen andere werkzaamheden verricht.

In deze situatie ben ik van mening dat er door het natuurschoonlichaam geen instandhoudingswerkzaamheden worden verricht en dat de vrijstelling niet van toepassing is.

3. Vrijstelling pensioenlichamen

3.1 Vereisten subjectieve vrijstelling

Een Nederlands pensioenlichaam dat pensioenregelingen uitvoert die vallen onder artikel 1 van de Pensioenwet, voert kwalificerende regelingen uit in de zin van de subjectieve vrijstelling. Of de subjectieve vrijstelling vervolgens van toepassing is op dat pensioenlichaam is afhankelijk van de vraag of het lichaam ook overigens voldoet aan de doelstellings-, werkzaamheden- en winstbestemmingseis.

Doelstellingseis

De doelstellingseis houdt in dat het lichaam zich zowel statutair als feitelijk (nagenoeg) uitsluitend ten doel stelt de verzorging van (gewezen) werknemers bij ouderdom en invaliditeit en de verzorging van hun (gewezen) echtgenoten dan wel (gewezen) partners en hun (pleeg)kinderen tot 30 jaar. Een en ander geschiedt door middel van pensioen krachtens een pensioenregeling of van uitkeringen krachtens een regeling van vervroegde uittreding. Wat onder een pensioenregeling of een regeling van vervroegde uittreding moet worden verstaan, is opgenomen in artikel 5, derde lid, Wet Vpb. Uit deze bepaling vloeit voort dat de vrijstelling is bedoeld voor pensioenlichamen die uitkeringen voor vervroegde uittreding of pensioen voor werknemers, gewezen werknemers en bepaalde aangewezen beroepsgroepen verzekeren krachtens een wettelijk gereguleerde regeling. Hierbij moet de pensioenregeling in elk geval voldoen aan de volgende voorwaarden:

1. de pensioenregeling staat alleen open voor een afgebakende groep deelnemers en heeft in beginsel een verplicht karakter;
2. de pensioenregeling moet voldoen aan de vereisten voor de bescherming en veiligstelling van opgebouwde pensioenaanspraken teneinde bij ouderdomspensioen te kunnen voorzien in een levenslange pensioenvoorziening;
3. de pensioenregeling is gebaseerd op collectief georganiseerde solidariteit.

Werkzaamhedeneis

De werkzaamhedeneis houdt in dat de werkzaamheden van het lichaam in overeenstemming moeten zijn met de hiervoor genoemde doelstelling van het lichaam (artikel 3 UB Vpb).

Winstbestemmingseis

Op grond van de winstbestemmingseis moeten alle winsten – daaronder ook te begrijpen een eventueel liquidatiesaldo – van het lichaam, met uitzondering van een uitkering tot ten hoogste 5% per jaar over het gestorte kapitaal of over de inleggelden, zowel statutair als feitelijk uitsluitend worden aangewend ten bate van de verzekerden, een ingevolge artikel 5, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb vrijgesteld pensioenlichaam of een algemeen maatschappelijk belang (artikel 3 UB Vpb).

3.2 Directiepensioenlichamen

3.2.1 Het begrip werkzaamheid van directiepensioenlichamen

Lichamen waarvan de werkzaamheden hoofdzakelijk bestaan uit de uitvoering van pensioenregelingen of van regelingen voor vervroegde uittreding van – kort samengevat – directeur-groootaandeelhouders zijn niet vrijgesteld van heffing van vennootschapsbelasting (directiepensioenlichamen, artikel 5, eerste lid, onderdeel b juncto tweede lid, Wet Vpb).

'Hoofdzakelijk'-criterium

Voor de beoordeling van het 'hoofdzakelijk'-criterium moet niet alleen worden gekeken naar de mate waarin het aantal werknemers dat voldoet aan de criteria (als genoemd in artikel 5, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb) zich verhoudt tot het aantal overige werknemers. Met een dergelijke algebraïsche toets kan niet worden volstaan. Zo zal, als in één lichaam pensioenverplichtingen zijn ondergebracht van zowel de directeur-groootaandeelhouders als andere (gewone) werknemers, door het herverzekeren van de pensioenverplichtingen van de andere werknemers en het zelf uitvoeren van de verplichtingen jegens de directeur-groootaandeelhouders, een situatie ontstaan waarbij de werkzaamheid van het lichaam hoofdzakelijk bestaat in de uitvoering van het pensioen van de directeur-groootaandeelhouders.

Naar mijn oordeel wordt de omvang van de werkzaamheid van het lichaam weliswaar beïnvloed door het aantal deelnemers maar spelen ook andere factoren een rol, zoals de aard van de in het lichaam ten behoeve van de werknemers ondergebrachte pensioenverplichtingen en de mate waarin de

pensioenregelingen door dat lichaam zelf worden uitgevoerd. Andere factoren voor het bepalen van de omvang van de werkzaamheid ten behoeve van de individuele pensioenverplichtingen kunnen zijn:

- de aard van de pensioenregeling;
- de toegepaste elementen;
- verschillen in de hoogte van de pensioenverplichtingen, zeker als deze verschillen zich niet laten verklaren door de hoogte van het loon en de diensttijd;
- de wijze waarop de regeling wordt uitgevoerd, mede beoordeeld aan de hand van het feitelijke risico dat het lichaam draagt.

3.2.2 Overgangsrecht voor directiepensioenlichamen die vóór 1 januari 1992 zijn opgericht

Tot en met 31 december 1991 werden er voor directiepensioenlichamen onder meer eisen gesteld aan de winstbestemming. Het vervallen van de vrijstelling met ingang van 1 januari 1992 heeft alleen gevolgen voor de toekomst en leidt er niet toe dat de voordien (in de vrijgestelde periode) behaalde winst en ontstane stille reserves alsnog kunnen worden belast. Dit is ook niet het geval, als aan die winst alsnog een bestemming wordt gegeven die niet overeenkomt met de oorspronkelijke statutaire bepalingen.

In de statuten van een vóór 1 januari 1992 opgericht pensioenlichaam kan nog de bepaling zijn opgenomen dat voor statutenwijziging toestemming nodig is van de Minister van Financiën. Voor sinds die datum niet langer vrijgestelde (directie)pensioenlichamen heeft deze bepaling zijn belang verloren. Ik verleen door middel van dit besluit een generale toestemming voor de wijziging van de statuten van zodanige lichamen, voor zover die toestemming volgens de te wijzigen statuten is vereist. Het komt voor dat ook in de statuten van een na 31 december 1991 opgericht (directie)pensioenlichaam de bepaling in de statuten is opgenomen, dat voor statutenwijziging toestemming nodig is van de Minister van Financiën. Mijn generale toestemming geldt ook voor deze (directie)pensioenlichamen.

3.3 Buitenlandse pensioenlichamen

In het buitenland gevestigde pensioenlichamen, die Nederlands inkomen genieten in de zin van artikel 3 Wet Vpb, zijn subjectief vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting, als zij zich (nagenoeg) uitsluitend bezighouden met het verzorgen van uitkeringen krachtens een pensioenregeling of een regeling voor vervroegde uittreding, die naar aard en strekking overeenkomt met een Nederlandse pensioenregeling of regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 1 van de Pensioenwet respectievelijk de wettelijke bepalingen van de loonbelasting en ook overigens aan de voorwaarden van de vrijstelling voldoen. Vanuit de praktijk is de vraag opgekomen aan de hand van welke criteria moet worden getoetst of een buitenlandse pensioenregeling naar aard en strekking overeenkomt met een Nederlandse pensioenregeling en aan welke verdere vereisten een dergelijk lichaam moet voldoen om een beroep te kunnen doen op de subjectieve vrijstelling. In onderdeel 3.3.1 zijn hiervoor cumulatieve voorwaarden opgenomen. Deze voorwaarden moeten mede in het licht van artikel 5, derde lid, Wet Vpb worden gezien.

3.3.1 Toetsingscriteria buitenlandse pensioenlichamen en -regelingen

Om een beroep te kunnen doen op de subjectieve vrijstelling moeten het buitenlandse pensioenlichaam en de buitenlandse pensioenregeling voldoen aan de volgende cumulatieve voorwaarden.

- A. Het lichaam stelt zich (nagenoeg) uitsluitend ten doel de verzorging van (gewezen) werknemers, hun (gewezen) echtgenoten dan wel (gewezen) partners, en (pleeg)kinderen tot 30 jaar voor de gevolgen van ouderdom, overlijden en arbeidsongeschiktheid.
Goedkeuring
Het komt voor dat het in het land van vestiging van het pensioenlichaam gebruikelijk is dat in het geval van overlijden van de werknemer ook andere familieleden dan (gewezen) echtgenoten of partners en (pleeg)kinderen als begunstigden in de pensioenregeling kunnen worden aangewezen. Ik keur goed dat in dat geval ook met deze ruimere kring van familieleden aan de doelstellingseis van artikel 5, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb kan worden voldaan.
- B. De werkzaamheden van het lichaam zijn in overeenstemming met voornoemd doel (werkzaamhedeneis, artikel 3 UB Vpb).
- C. Het lichaam voldoet aan de winstbestemmingseis (artikel 3 UB Vpb).
- D. Er is geen sprake van een directiepensioenlichaam.
- E. De pensioenregeling is gebaseerd op collectief georganiseerde solidariteit. De collectiviteits- en solidariteitsgedachte ligt onder meer besloten in de winstbestemmingseis.
- F. Er geldt een in beginsel verplichte deelname voor werknemers en een verplichte verzekering (veiligstellen en beschermen pensioenaanspraak).
- G. De pensioenregeling voorziet in een ouderdomspensioen, nabestaandenpensioen en/of arbeidson-

geschiktheidspensioen, overeengekomen tussen een werkgever en werknemer op grond van een pensioenovereenkomst.

- H. Fiscale, sociale en arbeidswetgeving in het buitenland mag anders zijn voor wat betreft bijvoorbeeld de pensioenleeftijd en het opbouwpercentage. Voorwaarde is wél dat het geheel een arbeid- en loongerelateerde inkomensvoorziening moet zijn en moet kunnen blijven. Dit houdt in dat: (1) de pensioenopbouw gekoppeld is aan de duur van het arbeidscontract (diensttijd) en aan de vergoeding voor het verrichten van de arbeid en (2) de pensioenuitkeringen steeds ten doel hebben de levenslange verzorging van de oude dag of bij overlijden de levenslange verzorging van nabestaanden dan wel inkomensvervanging bij arbeidsongeschiktheid. De levenslange verzorging betekent in dit verband dat het pensioen levenslang moet worden uitgekeerd. Een tijdelijke pensioenregeling die tot uitkering komt voorafgaande aan de pensioengerechtigde leeftijd en waarbij de uitkeringen vervallen bij overlijden is ook gericht op de levenslange verzorging. Ook een pensioen ter verzorging van wezen tot een wettelijk bepaalde maximale leeftijd of eerder overlijden van de gerechtigde voldoet aan het vereiste van 'levenslang'.
- I. De pensioenregeling kent een afkoopverbod met uitzondering van een afkoopmogelijkheid voor kleine pensioenen. Aan de mogelijkheid om kleine pensioenen af te kopen ligt de gedachte ten grondslag dat daarmee (de relatief hoge) administratieve kosten voor het pensioenlichaam kunnen worden beperkt.
- Goedkeuring*
In het land van vestiging van het pensioenlichaam kan een afkoopmogelijkheid voor kleine pensioenen bestaan waarbij wordt uitgegaan van hogere bedragen dan voor Nederland geldt. Als aannemelijk kan worden gemaakt dat aan de afkoopmogelijkheid voor deze kleine pensioenen eveneens de beperking van administratieve kosten voor het pensioenlichaam ten grondslag ligt, keur ik voor zover nodig goed dat aan deze voorwaarde wordt voldaan.
- J. Het pensioen bestaat uit meerdere uitkeringen in geld. Een eenmalige kapitaaluitkering (lumpsum) op pensioendatum staat de vergelijkbaarheid met een Nederlandse pensioenregeling niet in de weg, mits de kapitaaluitkering direct en verplicht aangewend moet worden voor de aankoop van meerdere pensioenuitkeringen en een andere aanwending niet mogelijk is.
- K. Er is geen sprake van een regeling voor zelfstandigen. Een uitzondering bestaat voor regelingen die gekoppeld zijn aan een eerdere deelname aan de pensioenregeling als werknemer.
- L. De buitenlandse pensioenregeling valt in het land waar het pensioenlichaam is gevestigd niet onder het sociale zekerheidsstelsel van het desbetreffende land.

3.3.2 Te overleggen stukken

Of de buitenlandse regeling naar aard en strekking overeenkomt met een Nederlandse regeling, is ter beoordeling voorbehouden aan de inspecteur. Bij een daartoe strekkend verzoek worden in ieder geval de volgende stukken overgelegd:

1. een kopie van de desbetreffende buitenlandse pensioenregeling;
2. de jaarrekening;
3. de statuten en oprichtingsakte van het lichaam;
4. een analyse en eventuele andere stukken, aan de hand waarvan kan worden vastgesteld dat sprake is van een pensioenlichaam, dat voldoet aan de onder 3.3.1 opgenomen criteria.

3.4 Dividendbelasting

In het buitenland gevestigde pensioenlichamen die aandelen houden in in Nederland gevestigde vennootschappen waarop dividend wordt uitgekeerd, kunnen onder bepaalde voorwaarden in aanmerking komen voor een teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting (artikel 10, tweede en derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965). Eén van de voorwaarden is dat het lichaam in het land waarin het is gevestigd niet aan een belastingheffing naar de winst is onderworpen en dat het lichaam, ware het in Nederland gevestigd geweest, ook in Nederland niet aan de vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen. Voor situaties waarin een buitenlands pensioenlichaam verzoekt om toepassing van artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1965, is het hiervoor in onderdeel 3.3 opgenomen beleid van overeenkomstige toepassing.

4. Zorgvrijstelling

4.1 Algemeen

In artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, Wet Vpb is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor lichamen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zorgwerkzaamheden verrichten als bedoeld in deze bepaling (werkzaamhedeneis). Om voor de vrijstelling – hierna ook aan te duiden als zorgvrijstelling – in aanmerking te komen geldt als additionele voorwaarde dat het lichaam van publiekrechtelijke aard is of als dat niet het geval is het lichaam, zo het winst behaalt, deze uitsluitend kan aanwenden ten

bate van een volgens artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang (winstbestemmingseis; artikel 4 UB Vpb). Op de werkzaamhedeneis en de winstbestemmingseis wordt respectievelijk in de onderdelen 4 en 6 nader ingegaan.

Aan de zorgvrijstelling kan pas worden toegekomen als sprake is van belastingplicht. Voor een stichting of vereniging betekent dit bijvoorbeeld dat eerst moet zijn vastgesteld of dat lichaam een onderneming drijft in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, juncto artikel 4 Wet Vpb.

De zorgvrijstelling is een subjectgebonden bepaling. Dit betekent dat per lichaam moet worden gekeken of er zowel statutair als feitelijk aan de voorwaarden van de vrijstelling is voldaan; hierbij worden zowel de ondernemings- als niet-ondernemingsactiviteiten van het lichaam in de beoordeling betrokken. Als aan de voorwaarden wordt voldaan, dan is de zorgvrijstelling van rechtswege van toepassing.

Voor de toepassing van de zorgvrijstelling is niet vereist dat het lichaam in het bezit is van een beschikking als bedoeld in artikel 5b, zesde lid, AWR (zogenoemde ANBI-beschikking).

4.2 Kaders werkzaamhedeneis

4.2.1 Kaders begrip ‘genezen, verplegen en verzorgen’ zoals gehanteerd binnen de zorgvrijstelling

Om aan de werkzaamhedeneis te kunnen voldoen is vereist dat het lichaam nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verricht welke bestaan uit ‘het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet zelfstandig kunnen wonen’. In de praktijk is de vraag opgekomen wat in dit verband moet worden verstaan onder het begrip ‘genezen, verplegen of verzorgen’, zoals dit begrip wordt gehanteerd binnen de zorgvrijstelling. Een sluitende definitie van dit begrip valt niet te geven. Het begrip moet zoveel mogelijk worden uitgelegd binnen de context waarvoor de regeling oorspronkelijk is bedoeld. Belangrijk uitgangspunt hierbij is dat sprake is van een vorm van zorg waarvan de vergoeding voortvloeit uit het basispakket Zvw of de Wlz dan wel zorg die wordt verleend op basis van de Wpg, de Jeugdwet, of een algemene of maatwerkvoorziening als bedoeld in de WMO 2015 (hierna te noemen: collectief gefinancierde zorg).

Niet alle vormen van zorg die voldoen aan het hierboven genoemde uitgangspunt kwalificeren evenwel voor de zorgvrijstelling. Reden hiervan is dat de collectief gefinancierde zorg soms andere werkzaamheden omvat dan de zorg die onder de definitie ‘genezen, verplegen en verzorgen’ als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, Wet Vpb is te scharen. Een voorbeeld hiervan is medicijnverstrekking door apotheken.

Denkbaar is verder dat bepaalde vormen van zorg die op basis van andere wetten worden gefinancierd eveneens kunnen kwalificeren voor de werkzaamhedeneis. Dit zal van geval tot geval worden beoordeeld.

4.2.2 Preventie

Werkzaamheden die zijn gericht op de preventie van ziekten vallen niet onder het begrip ‘genezen, verplegen en verzorgen’ in de zin van de zorgvrijstelling. Op dit uitgangspunt bestaan de volgende twee uitzonderingen:

- geïndiceerde en zorggerelateerde preventiewerkzaamheden die plaatsvinden in het kader van de behandeling van medische klachten of aandoeningen en die zijn opgenomen in het basispakket van de Zvw; en
- zorggerelateerde en geïndiceerde preventie die plaatsvindt op grond van de Wlz; kwalificeren eveneens voor de werkzaamhedeneis.

Onder ‘zorggerelateerde’ preventie moet in dit verband worden verstaan het voorkomen van complicaties, beperkingen en een lagere kwaliteit van leven of sterfte bij personen met een gediagnosticeerde aandoening of gezondheidsprobleem. Onder ‘geïndiceerde’ preventie wordt verstaan het voorkomen van ziekten of verdere gezondheidsproblemen bij personen die veelal nog geen gediagnosticeerde ziekte hebben, maar wel risicofactoren of symptomen hebben.

4.2.3 Handen aan het bed-eis

Om aan de werkzaamhedeneis te kunnen voldoen, moet het lichaam nagenoeg uitsluitend – voor ten minste 90% – kwalificerende zorgwerkzaamheden als bedoeld in de zorgvrijstelling verrichten. Hierbij is het noodzakelijk dat het lichaam zich rechtstreeks ten opzichte van de zorgvragers verplicht de



gevraagde zorg te verlenen. De werkzaamheden moeten door het lichaam zelf worden verricht. Niet vereist is dat alle zorgverleners in loondienst werkzaam zijn. Inhuur van personeel is mogelijk, mits deze inhuur plaatsvindt vanuit het lichaam zelf.¹

Het slechts vervullen van een bemiddelende of ondersteunende rol is geen kwalificerende werkzaamheid in de zin van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, Wet Vpb. De wettekst biedt evenmin ruimte om de met de kwalificerende zorgwerkzaamheden samenhangende werkzaamheden van administratieve of organisatorische aard onder het bereik van de vrijstelling te brengen in de situatie waarin de kwalificerende zorgwerkzaamheden niet door het lichaam zelf worden verricht. Dit betekent bijvoorbeeld dat een topstichting waarin slechts bestuurlijke activiteiten zijn ondergebracht niet voldoet aan de werkzaamhedeneis.

4.2.4 Nagenoeg uitsluitend-criterium; toetsingscriteria

Zoals in de vorige onderdelen al is aangegeven, moet het lichaam nagenoeg uitsluitend – oftewel: voor ten minste 90% – kwalificerende zorgwerkzaamheden verrichten om te kunnen voldoen aan de werkzaamhedeneis. Houdt het lichaam zich voor meer dan 10% bezig met niet-kwalificerende werkzaamheden, dan leidt dat ertoe dat het lichaam voor het geheel belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. De zorgvrijstelling is dan ook aan te merken als een ‘alles of niets’-bepaling.

In de praktijk bestaat veel onduidelijkheid over de vraag aan de hand van welke toetsingscriteria moet worden bepaald of aan het ‘nagenoeg uitsluitend’-criterium is voldaan. Er is bewust voor gekozen om voor de invulling van dit toetsingscriterium geen regels voor te schrijven, zodat aan de praktijk ruimte wordt gelaten om van geval tot geval te bekijken welke toetsingsmaatstaf het beste kan worden gehanteerd. Uitgangspunt is wel dat het meest voor de hand liggende of passende criterium consistent wordt toegepast. Op dit punt mag van zowel belastingplichtige als de Belastingdienst een invulling naar redelijkheid worden verwacht.²

4.3 Verduidelijking doelgroep-eis (artikel 5, eerste lid, letter c, ten eerste en ten tweede, Wet Vpb)

Eén van de vereisten om voor de zorgvrijstelling of sw-vrijstelling³ in aanmerking te komen, is dat het lichaam nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verricht welke bestaan uit:

- 1° het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen;
- 2° het bieden van een passende werkzaamheid aan mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking.⁴

In de praktijk is de vraag opgekomen of mensen met een gediagnostiseerde psychische beperking ook tot de hierboven genoemde doelgroepen kunnen worden gerekend. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord.

4.4 Specifieke categorieën zorglichamen

In dit onderdeel wordt voor een aantal specifieke groepen zorglichamen ingegaan op de vraag of en zo ja, wanneer de werkzaamheden van deze lichamen kwalificeren voor de werkzaamhedeneis. Voor al deze lichamen geldt dat zij voor minimaal 90% kwalificerende werkzaamheden in de zin van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb moeten verrichten om te kunnen voldoen aan de werkzaamhedeneis. Houdt een lichaam zich voor meer dan 10% bezig met niet-kwalificerende werkzaamheden, dan wordt niet voldaan aan de werkzaamhedeneis en leidt dat ertoe dat de zorgvrijstelling in het geheel niet van toepassing is. Welke werkzaamheden een lichaam daadwerkelijk verricht, zal op basis van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld.

Om te kunnen kwalificeren voor de zorgvrijstelling moeten de lichamen naast de werkzaamheden-eis uiteraard ook steeds voldoen aan de winstbestemmingseis (artikel 4 UB Vpb). Op deze winstbestemmingseis wordt in onderdeel 6 verder ingegaan.

4.4.1 Apotheken

De werkzaamheden van apotheken kwalificeren niet voor de werkzaamhedeneis, omdat de werkzaam-

¹ Arrest van 28 maart 2014, 13/00923, ECLI:NL:HR:2014:666

² Zie Kamerstukken 34 003 nr. 6, blz. 48 en 34 003, nr. D, blz. 6

³ Zie hiervoor onderdeel 5 van het besluit

⁴ Artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste en ten tweede, Wet Vpb

heden bestaan uit de *verkoop* van geneesmiddelen. Dit geldt ook voor apotheken die in een gezondheidscentrum of ziekenhuis zijn gevestigd.

4.4.2 Thuiszorgorganisaties

De werkzaamheden van thuiszorgorganisaties zijn veelal ruimer dan 'het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen'. Thuiszorgorganisaties voldoen daarom niet per definitie aan de voor de vrijstelling geldende werkzaamhedeneis. In het onderstaande overzicht is aangegeven welke werkzaamheden van thuiszorgorganisaties onder het begrip 'genezen, verplegen of verzorgen' als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb vallen en welke werkzaamheden in elk geval niet onder dit begrip zijn te scharen.

Kwalificerende werkzaamheden

1. verpleging en verzorging zoals omschreven in artikel 2.10 van het Besluit zorgverzekering;
2. medisch-specialistische verpleging thuis, voor zover hiervoor aanspraak bestaat op basis van de Zvw;
3. verpleging en verzorging, voor zover daarvoor een indicatiebesluit op grond van de Wlz is afgegeven;
4. verblijf zoals geregeld in artikel 2.12 van het Besluit zorgverzekering, voor zover hiervoor aanspraak bestaat op basis van de Zvw;
5. persoonlijke begeleiding, dagbesteding, huishoudelijke zorg, mantelzorgondersteuning en kortdurend verblijf zoals omschreven in de Wmo, mits cumulatief is voldaan aan de volgende twee voorwaarden:
 - a. deze vorm van zorg wordt verleend aan een persoon van wie de gemeente heeft vastgesteld dat deze persoon op deze vorm van zorg is aangewezen;
Bij een maatwerkvoorziening blijkt dit uit de beschikking die wordt verstrekt door de gemeente. Bij een algemene voorziening wordt geen beschikking afgegeven door de gemeente. Voor deze situatie geldt dat alleen sprake is van een kwalificerende werkzaamheid als hiervoor wordt aangesloten bij het gemeentelijk beleidsplan maatschappelijke ondersteuning en de hiervoor geldende verordening van de gemeente.
 - b. deze vorm van zorg wordt gefinancierd vanuit de Wmo.
Hiervan is sprake als de gemeente betaalt voor de algemene voorziening of voor een maatwerkvoorziening. Daarbij is het niet van belang dat een Wmo-cliënt mogelijk een eigen bijdrage moet betalen voor de voorziening.
6. Personenalarmering, die op grond van de Wlz, Zvw of Wmo wordt vergoed;
7. Werkzaamheden betaald uit het persoonsgebonden budget, mits deze werkzaamheden dezelfde werkzaamheden omvatten als de werkzaamheden vermeld onder de punten 1 tot en met 6;
8. Kraamzorg, zoals omschreven in artikel 2.11 van het Besluit zorgverzekering;
9. Jeugdgezondheidszorg voor 0 tot 4-jarigen, alsmede de werkzaamheden op grond van het vaccinatieprogramma zoals vastgesteld op grond van de Wpg;
10. Uitleen van hulpmiddelen en verpleegartikelen, voor zover deze worden vergoed op grond van de Zvw of Wmo;
11. Maaltijdverstrekkingen geleverd aan personen met een Wlz-indicatie of aan personen met een ziekte, aandoening of beperking, die vergoed worden op grond van de Wlz, Zvw of Wmo.

Niet-kwalificerende werkzaamheden

1. Het geven van cursussen, workshops, bijeenkomsten e.d. met een preventief karakter en die niet gericht zijn op persoonlijke verpleging en verzorging;
2. Werkzaamheden van thuiszorgwinkels met uitzondering van de werkzaamheden die worden genoemd bij punt 10 van de kwalificerende werkzaamheden van dit onderdeel;
3. Kinderopvang;
4. Maatschappelijke ondersteuning op het gebied van onderwijs, welzijn, wonen, werk en inkomen en bedrijfsmaatschappelijk werk;
5. Servicepakketten/aanvullende dienstverlening (bijv. klussendienst, tuinonderhoud);
6. Maaltijdverstrekkingen, tenzij geleverd aan personen met een Wlz-indicatie of aan personen met een ziekte, aandoening of beperking, die vergoed worden op grond van de Wlz, Zvw of Wmo;
7. Welzijnsactiviteiten;
8. Echtscheidingsbemiddeling.

4.4.3 Verzelfstandigde medische laboratoria en diagnostische centra

Er is in toenemende mate een tendens dat medische laboratoria vanuit de ziekenhuizen worden ondergebracht in aparte entiteiten. Daarbij vindt vaak ook een samenvoeging van medische laborato-

ria plaats. Vanuit de praktijk is de vraag opgekomen of de *diagnostische werkzaamheden* van een verzelfstandigd medisch laboratorium kwalificeren voor de werkzaamhedeneis. Ik ben van mening dat dit het geval is als er cumulatief aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de diagnostische werkzaamheid maakt een onlosmakelijk onderdeel uit van een geneeskundige behandeling die is gericht op de genezing van de individuele patiënt;
- de diagnostische werkzaamheid vindt plaats door of onder verantwoordelijkheid van een medisch specialist (bijvoorbeeld een arts-microbioloog of klinisch chemicus);
- de geneeskundige behandeling vindt plaats door of onder verantwoordelijkheid van een medisch specialist of huisarts; en
- de diagnostische werkzaamheid wordt vergoed vanuit het basispakket van de Zvw.

Niet alle diagnostische werkzaamheden worden vergoed vanuit het basispakket van de Zvw. Voorbeelden hiervan zijn o.a. diagnostiek die wordt uitgevoerd in opdracht van derden (bijvoorbeeld penitentiaire inrichtingen, verzekeraars, bedrijven, sportmedische centra) of voor medisch niet-noodzakelijke behandelingen (zoals bijvoorbeeld bepaalde cosmetische behandelingen).

Medische laboratoria verrichten naast diagnostiek vaak nog andere werkzaamheden, zoals bijvoorbeeld het leveren van een bijdrage aan het infectiebeleid van het ziekenhuis, administratieve dienstverlening, verhuur en werkzaamheden op het gebied van onderwijs, opleiding en/of onderzoek. Soms vindt ook detachering plaats. Deze andere werkzaamheden (tezamen met eventuele niet-kwalificerende diagnostische werkzaamheden) kunnen ertoe leiden dat een (verzelfstandigd) medisch laboratorium voor meer dan 10% niet-kwalificerende werkzaamheden verricht en daardoor niet voldoet aan de werkzaamhedeneis.

4.4.4 Arbodiensten en re-integratielichamen

Arbodiensten verlenen hun diensten aan bedrijven door hen te helpen bij het opstellen en uitvoeren van een goed arbeidsomstandigheden- en ziekteverzuimbeleid. Re-integratiebedrijven zijn gespecialiseerd in het terug doen keren van zieke werknemers in het arbeidsproces. De werkzaamheden van arbodiensten en re-integratiebedrijven bestaan niet uit het ‘genezen of verplegen van zieken’ of uit het bieden van een passende werkzaamheid aan mensen met een beperking zoals bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb.

4.4.5 Jeugdhulpaanbieders

Met de invoering van de Jeugdwet zijn gemeenten sinds 1 januari 2015 verantwoordelijk voor de beschikbaarheid van een kwantitatief en kwalitatief toereikend aanbod van jeugdhulp, jeugdbescherming en jeugdreclassering ten behoeve van hun minderjarige inwoners. Gemeenten bekostigen hiervoor jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen voor jeugdbescherming en jeugdreclassering. De wijze waarop bekostiging door de gemeenten plaatsvindt (subsidie of overheidsopdracht) varieert per gemeente, regio en vorm van ondersteuning, hulp of zorg die wordt verleend. Met de vervanging van de Wet op de jeugdzorg door de Jeugdwet met ingang van 2015 is met name voor de instellingen die voorheen werkten op grond van de Wet op de jeugdzorg de bekostigingssystematiek gewijzigd: onder de Wet op de jeugdzorg werden deze instellingen gesubsidieerd, onder de Jeugdwet vindt bekostiging veelal op contractbasis plaats. De wijziging in de bekostigingssystematiek betekent dat voor een jeugdhulpaanbieder of een gecertificeerde instelling voor jeugdbescherming of jeugdreclassering die is georganiseerd in de vorm van een stichting of vereniging, opnieuw zal moeten worden beoordeeld of in fiscale zin sprake is van het drijven van een onderneming en daarmee van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting.⁵⁶ Jeugdhulpaanbieders die zijn georganiseerd in de vorm van een besloten vennootschap zijn volledig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.⁷

Als er sprake is van vennootschapsbelastingplicht kan onder voorwaarden een beroep worden gedaan op de zorgvrijstelling. Eén van de voorwaarden is dat moet worden voldaan aan de werkzaamhedeneis. Zoals in paragraaf 4.2 al is aangegeven, houdt deze eis in dat een lichaam voor minimaal 90% kwalificerende werkzaamheden als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb moet verrichten om te kunnen voldoen aan de werkzaamhedeneis.

Jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen voor jeugdbescherming en jeugdreclassering verrichten vaak een breed scala aan werkzaamheden. Deze werkzaamheden zijn over het algemeen

⁵ Artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb.

⁶ In situaties waarin deze instellingen gesubsidieerd worden, geldt dat op basis van de feiten onder andere moet worden beoordeeld of voldaan is aan de vereisten van onderdeel 3.2.1. van het besluit met nummer CPP2005/2730M.

⁷ Artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb. Ik merk overigens op dat waar in dit besluit wordt gesproken over besloten vennootschappen ook naamloze vennootschappen worden bedoeld.

ruimer dan 'het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen'. Voorbeelden van werkzaamheden die buiten de reikwijdte van deze wettelijke opsomming vallen, zijn – niet-limitatief –: niet-medische begeleiding van kinderen in het (speciaal) onderwijs, onderzoek en opleiding (workshops, cursussen) op het gebied van jeugdhulp en werkzaamheden die zien op opvoedingsproblemen in alle situaties waarin de jeugdige zelf geen medische beperking⁸ heeft. Dit geldt ook voor de uitvoering van jeugdbeschermingsmaatregelen en jeugdreclassering die op grond van de Jeugdwet worden verricht.

Vormen van ondersteuning, hulp of zorg die worden verleend op grond van de Jeugdwet en die kwalificeren voor de zorgvrijstelling, zijn:

1. zorg ten behoeve van jeugdigen vanwege een verstandelijke of lichamelijke beperking van die jeugdigen;
2. begeleiding, inhoudende het bevorderen van de deelname aan het maatschappelijk verkeer en van het zelfstandig functioneren van jeugdigen met een lichamelijke, zintuiglijke, somatische, gediagnosticeerde psychische of verstandelijke beperking;
3. geestelijke gezondheidszorg voor jeugdigen, voor zover het zorg betreft waarop voor meerderjarigen aanspraak bestaat op grond van het basispakket Zvw of de Wlz;
4. het ondersteunen bij of het overnemen van activiteiten op het gebied van de persoonlijke verzorging gericht op het opheffen van een tekort aan zelfredzaamheid bij jeugdigen met een lichamelijke, zintuiglijke, somatische, gediagnosticeerde psychische of verstandelijke beperking.

5. Vrijstelling sociale werkbedrijven (SW-vrijstelling)

5.1. Het bieden van een passende werkzaamheid aan mensen met een beperking

Eén van de vereisten van de SW-vrijstelling⁹ is dat de werkzaamheden van het lichaam nagenoeg uitsluitend – dat wil zeggen voor minimaal 90% – bestaan uit het bieden van een passende werkzaamheid aan:

- (a) mensen met een lichamelijke, verstandelijke of psychische beperking waarvoor
- (b) een grote afstand tot de arbeidsmarkt geldt én
- (c) welke mensen nadrukkelijk niet in staat zijn om op eigen kracht een duurzame plek te vinden respectievelijk te houden op de reguliere arbeidsmarkt.

Tot deze doelgroep kunnen in elk geval mensen met een WSW-indicatie worden gerekend. Vanaf 1 januari 2015 is de Participatiewet¹⁰ in werking getreden. Sinds de invoering van deze wet worden er geen WSW-indicaties meer afgegeven. Doel van de Participatiewet is om mensen naar een regulier arbeidsproces te leiden. De Participatiewet houdt in dat er wordt gekeken naar de capaciteiten van een persoon en in hoeverre iemand in staat is zelfstandig werkzaamheden te verrichten en of daarmee gezien de beperkingen het wettelijk minimumloon kan worden verdiend. Voor mensen die onder de Participatiewet vallen wordt een loonwaarde-meting gedaan om de loonkostensubsidie te bepalen.

Op grond van de Participatiewet kan een aantal 'doelgroepen' worden onderscheiden, zie hiervoor de navolgende categorieën.¹¹

- Categorie A: het gaat hier om mensen waarvan geen loonvormende arbeid kan worden verwacht. Deze categorie mensen wordt een zorgtraject en/of dagbesteding aangeboden.
- Categorie B: mensen in deze categorie kunnen niet zelfstandig het wettelijk minimumloon verdienen. Over het algemeen kan deze categorie worden geduid als de zogenoemde 'banenafpraak' dan wel de nieuwe 'beschut werk groep'. Binnen deze categorie kan het voorkomen dat enkele personen zelfstandig gezien een hogere loonwaarde genereren, maar dat de mate van begeleiding of aanpassing van de werkplek dermate groot is dat niet van een reguliere werkgever mag worden verwacht deze mensen in dienst te nemen.
- Categorie C omvat de personen die niet zelfstandig het wettelijk minimumloon kunnen verdienen en bestaat uit mensen die op de loonlijst staan van een werkbedrijf en als zodanig ondersteuning en begeleiding van het werkbedrijf krijgen bij het uitvoeren van hun werkzaamheden bij een 'reguliere' werkgever. De begeleiding loopt als het ware mee. Hier is veelal sprake van detachering.
- Categorie D bestaat uit personen die vrijwel zelfstandig het minimumloon kunnen genereren. Voor de personen in deze categorie is de afstand tot regulier werk klein en bovendien is die afstand tot

⁸ Onder een medische beperking wordt verstaan: een lichamelijke, zintuiglijke, somatische, gediagnosticeerde psychische of verstandelijke beperking.

⁹ Een ander vereiste waaraan moet zijn voldaan is de winstbestemmingseis, zie hiervoor onderdeel 6.

¹⁰ Vanaf 1 januari 2015 is de Participatiewet van kracht, deze wet vervangt de Wet werk en bijstand (Wwb), de Wet sociale werkvoorziening (WSW) en een groot deel van de Wet werk en arbeidsondersteuning jonggehandicapten (Wajong).

¹¹ Voor het gemak zijn de categorieën voorzien van een letter. Deze letters kennen echter geen wettelijke grondslag.



regulier werk in de regel slechts tijdelijk. In deze categorie vinden in beginsel re-integratiewerkzaamheden plaats en worden er sollicitatietrainingen gegeven.

Vanuit de praktijk is de vraag opgekomen welke mensen worden bedoeld in de omschrijving van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten tweede, Wet Vpb. Gelet op de te onderscheiden categorieën binnen de Participatiewet, waarbij op een objectieve manier wordt vastgelegd in hoeverre een persoon begeleiding en/of ondersteuning nodig heeft, ben ik van mening dat personen die vallen in de categorieën A tot en met C onder deze omschrijving vallen. Voor de in deze categorieën ingedeelde personen geldt naar mijn mening een dermate intensieve begeleiding en ondersteuning, dat de kans op het verrichten van regulier werk en het hiermee zelfstandig behalen van het wettelijk minimum-loon, niet reëel is. Overigens mogen de werkzaamheden van 'reguliere' werknemers eveneens worden meegeteld voor de beoordeling van het 'nagenoeg uitsluitend'-criterium¹², voor zover de werkzaamheden van deze werknemers zijn gericht op het mogelijk maken van een verantwoorde werkvoorziening voor de in de categorieën A tot en met C genoemde mensen.

Personen in categorie D hebben doorgaans op grond van de loonwaardemetingstoets een loonwaarde van tenminste 80% en kunnen dan ook niet tot de doelgroep van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten tweede, Wet Vpb worden gerekend. In categorie D vinden bovendien veelal re-integratiewerkzaamheden en sollicitatietrainingen plaats. Re-integratiewerkzaamheden zijn over het algemeen niet op één lijn te stellen met het bieden van een passende werkzaamheid als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten tweede, Wet Vpb. Het doel van re-integratiewerkzaamheden ligt te ver verwijderd van een activiteit die er primair op is gericht een passende werkzaamheid te verschaffen.¹³

5.2. Aanvullende voorwaarden

Om voor de SW-vrijstelling in aanmerking te komen geldt als additionele voorwaarde dat het lichaam van publiekrechtelijke aard is of als dat niet het geval is het lichaam, zo het winst behaalt, deze uitsluitend kan aanwenden ten bate van een volgens artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang (winstbestemmingseis; artikel 4 UB Vpb). Op de winstbestemmingseis wordt in onderdeel 6 nader ingegaan.

Aan de SW-vrijstelling kan pas worden toegekomen als sprake is van belastingplicht. Voor een stichting betekent dit bijvoorbeeld dat eerst moet zijn vastgesteld of die stichting een onderneming drijft in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, juncto artikel 4 Wet Vpb.

De SW-vrijstelling is een subjectgebonden bepaling. Dit betekent dat per lichaam moet worden gekeken of er zowel statutair als feitelijk aan de voorwaarden van de vrijstelling is voldaan; hierbij worden zowel de ondernemings- als niet-ondernemingsactiviteiten van het lichaam in de beoordeling betrokken. Als aan de voorwaarden wordt voldaan, dan is de vrijstelling van rechtswege van toepassing.

Voor de toepassing van de SW-vrijstelling is niet vereist dat het lichaam in het bezit is van een beschikking als bedoeld in artikel 5b, zesde lid, AWR (zogenoemde ANBI-beschikking).

6. Winstbestemmingseis

De winstbestemmingseis schrijft voor dat als het lichaam winst behaalt, deze winst zowel statutair als feitelijk *uitsluitend* kan worden aangewend ten bate van (i) een lichaam waarop de vrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb van toepassing is of (ii) een algemeen maatschappelijk belang. Doel van dit vereiste is te waarborgen dat de met toepassing van de zorg- of SW-vrijstelling vrijgestelde winsten niet kunnen worden aangewend anders dan ten bate van de vrijgestelde zorg- of SW-sfeer of voor een algemeen maatschappelijk belang. De winstbestemmingseis ziet zowel op de jaarwinst als op het liquidatiesaldo van het lichaam.

Lichaam van publiekrechtelijke aard

De winstbestemmingseis is niet van toepassing op een lichaam van publiekrechtelijke aard. Voor een lichaam van publiekrechtelijke aard geldt dan ook dat de zorgvrijstelling van toepassing is als het lichaam aan de werkzaamhedeneis voldoet. Een privaatrechtelijk overheidslichaam is geen lichaam van publiekrechtelijke aard als bedoeld in artikel 4 UB Vpb.

¹² Zie in dit verband onderdeel 4.2.4

¹³ Zie in dit verband ook onderdeel 4.4.4.

6.1 Begrip ‘aanwenden’

Het begrip ‘aanwenden’ leidt in de praktijk tot onduidelijkheid met betrekking tot de vraag in welke situaties de winsten wel of niet worden aangewend binnen de reikwijdte van de winstbestemmingseis. Zo is de vraag opgekomen of het houden van deelnemingen door een in beginsel vrijgesteld zorglichaam ertoe leidt dat niet meer aan de winstbestemmingseis wordt voldaan. Ik ben van mening dat het verwerven of houden van een deelneming en/of het verstrekken van bijvoorbeeld een lening in beginsel binnen de omschrijving van artikel 4 UB VPB valt. Dat is in ieder geval zo als de werkzaamheden van het lichaam waarvan de aandelen worden gehouden of waaraan een lening wordt verstrekt op het terrein van de zorg of het algemeen maatschappelijk belang liggen, dan wel daaraan ondersteunend zijn. Een en ander zal steeds aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden getoetst.

Voor de invulling van het begrip ‘algemeen maatschappelijk belang’ wordt vanuit praktisch oogpunt aangesloten bij de invulling die in artikel 5b, derde lid, onderdelen a tot en met l, AWR aan het begrip ‘algemeen nut’ wordt gegeven.

Uiteraard zal in dit soort situaties steeds moeten worden beoordeeld of de werkzaamheden niet meer omvatten dan 10% van de totale werkzaamheden van het zorglichaam. Werkzaamheden, zoals het houden van een deelneming en/of het verstrekken van leningen, zijn voor de beoordeling van de werkzaamhedeneis namelijk aan te merken als niet-kwalificerende werkzaamheden.

6.2 Zorgvrijstelling onder voorwaarden toepasbaar op Zorg-BV

6.2.1 Ontwikkelingen in de zorgsector

De zorgvrijstelling dateert uit het midden van de vorige eeuw en is dan ook geschreven in een periode waarin de taken van zorginstellingen waren afgebakend en werden uitgevoerd door de overheid of private non-profitinstellingen (stichtingen). Kenmerkend voor een stichting is dat deze beoogt met behulp van een daartoe bestemd vermogen een in de statuten vermeld doel te verwezenlijken, waarbij dat doel niet mag inhouden het doen van uitkeringen aan oprichters of aan hen die deel uitmaken van haar organen of anderen. De organisatorische en maatschappelijke wijzigingen die zich de afgelopen jaren in de zorgsector hebben voorgedaan, hebben ertoe geleid dat steeds meer zorgactiviteiten en ondersteunende activiteiten worden ondergebracht in afzonderlijke besloten vennootschappen.

6.2.2 Vereisten zorg-bv

De zorgvrijstelling is niet geschreven voor situaties waarbij de zorg wordt verleend vanuit besloten vennootschappen en is daarop dan ook slecht toepasbaar. De rechtsvorm ‘besloten vennootschap’ is in beginsel namelijk gericht op het uitkeren van winsten aan de aandeelhouders en naar zijn aard dan ook niet gericht op het beklemmen van winsten. Civielrechtelijk bestaat de mogelijkheid om statutair de uitkering van winst of het liquidatiesaldo aan aandeelhouders te beperken of uit te sluiten. Met het enkel statutair beklemmen van winsten wordt naar mijn mening evenwel niet voldoende gewaarborgd dat de winst, nu en in de toekomst, daadwerkelijk overeenkomstig de winstbestemmingseis wordt aangewend. Ik ben dan ook van mening dat een zorg-bv, naast de algemene voorwaarden voor de toepassing van de zorgvrijstelling, moet voldoen aan aanvullende voorwaarden ter borging van de winstbestemmingseis om onder het toepassingsbereik van de zorgvrijstelling te kunnen vallen. Deze voorwaarden houden in dat (I) nadere eisen worden gesteld aan de statuten van de zorg-bv en (II) de aandelen van de zorg-bv onmiddellijk worden gehouden door zogenoemde kwalificerende aandeelhouder(s). Vereist is uiteraard dat er in deze situaties ook feitelijk steeds conform deze formele vereisten wordt gehandeld. Ik merk overigens op dat waar in dit besluit wordt gesproken over de besloten vennootschap (bv) ook de naamloze vennootschap wordt bedoeld.

6.2.3 Vereisten statuten zorg-bv

In de statuten van de zorg-bv moeten in elk geval de volgende voorwaarden zijn opgenomen:

Doelomschrijving

1. In de statutaire doelomschrijving moet tot uitdrukking zijn gebracht dat het doel van de zorg-bv is het verrichten van werkzaamheden als bedoeld in de zorgvrijstelling.

Meervoudig bestuur

2. De zorg-bv heeft een meervoudig bestuur, waarbij de individuele bestuurders niet over de gelden, winsten of overschotten van de vennootschap kunnen beschikken. Een bestuur dat bestaat uit een

lichaam dat (in)direct een meervoudig bestuur heeft, kan voor de toepassing van deze voorwaarde worden aangemerkt als een meervoudig bestuur. Als sprake is van een enkelvoudig bestuur en het toezicht op de bestuurder voldoende is gewaarborgd, bijvoorbeeld doordat de zorg-bv zelf of het lichaam dat bestuurder is van de zorg-bv een onafhankelijk toezichthoudend orgaan heeft ingesteld, kan daarmee eveneens een adequate invulling zijn gegeven aan deze voorwaarde. Een en ander zal steeds aan de hand van de feiten en omstandigheden van de individuele situatie moeten worden beoordeeld.

Onafhankelijk toezichthoudend orgaan

3. De zorg-bv heeft een onafhankelijk orgaan ingesteld, dat
 - i. toezicht houdt op de doelrealisatie en winstbestemmingseis van de zorg-bv,
 - ii. door middel van een statutair (goedkeurings)recht toezicht houdt op besluiten over de benoeming en het ontslag van de bestuurders van de zorg-bv en
 - iii. zelfstandig bevoegd is bestuurders van de zorg-bv te schorsen.Dit toezicht kan ook worden belegd bij het onafhankelijk toezichthoudend orgaan van de kwalificerende aandeelhouders met dien verstande dat dit onafhankelijk toezichthoudend orgaan geen bevoegdheid tot schorsing van de bestuurders van de zorg-bv zoals genoemd onder (iii) zal hebben.

Bezitseis

4. Alle aandelen van de zorg-bv worden zowel juridisch als economisch volledig door (een) kwalificerende aandeelhouder(s) als bedoeld in onderdeel 6.2.4 gehouden (vermogen in de dode hand).

Winstbestemmingseis

5. Uit de statuten van de zorg-bv blijkt dat de winsten van deze bv – ook in het geval van liquidatie – uitsluitend kunnen worden aangewend ten bate van een lichaam waarop de zorgvrijstelling van toepassing is, ten bate van zijn kwalificerende aandeelhouder(s) of een algemeen maatschappelijk belang.

Statutenwijziging

6. Statutaire bepalingen met betrekking tot doelomschrijving, benoeming, schorsing of ontslag van bestuurders, aanwending van winsten, ontbinding en vereffening en statutenwijziging kunnen slechts worden gewijzigd na verkregen statutaire toestemming van het onafhankelijk toezichthoudend orgaan als bedoeld in de derde voorwaarde van dit onderdeel.

6.2.4 Kwalificerende aandeelhouder(s)

Als kwalificerende aandeelhouder in de zin van de winstbestemmingseis wordt in elk geval aangemerkt:

- a. een lichaam van publiekrechtelijke aard;
- b. een op de voet van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb vrijgestelde stichting;
- c. een ANBI;¹⁴
- d. een niet onder b. of c. vallende stichting die voldoet aan de hierna in onderdeel 6.2.4.1 gestelde voorwaarden;
- e. een besloten vennootschap die voldoet aan de hierna in onderdeel 6.2.4.2 gestelde voorwaarden en waarvan alle aandelen worden gehouden door een lichaam als hiervoor genoemd onder a, b, c¹⁵ of d.

6.2.4.1 Andere stichting als kwalificerende aandeelhouder

In situaties waarin de aandelen van een zorg-bv worden gehouden door een stichting, niet zijnde een ANBI of een stichting die op de voet van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb is vrijgesteld, ben ik van mening dat een dergelijke stichting onder omstandigheden eveneens als kwalificerende aandeelhouder kan worden aangemerkt. Hiervan is sprake als de stichting aan de navolgende cumulatieve voorwaarden voldoet.

¹⁴ Of de topstichting als ANBI kan worden aangemerkt, is afhankelijk van de vraag of de topstichting op basis van haar eigen activiteiten kwalificeert voor de ANBI-status en ook overigens aan de voorwaarden van artikel 5b Wet AWR voldoet. Een topstichting die slechts deelnemingen heeft en louter een bestuursfunctie vervult, komt niet in aanmerking voor de ANBI-status.

¹⁵ Zie de vorige noot

Doelomschrijving

1. Zowel uit de statutaire doelomschrijving als de feitelijke gedragingen moet blijken dat het doel van de stichting is gericht op het houden van de aandelen in de zorg-bv en het bevorderen van de zorgwerkzaamheden van het zorgconcern waarvan de stichting en de zorg-bv onderdeel uitmaken.

Meervoudig bestuur

2. De stichting heeft een meervoudig bestuur, waarbij de individuele bestuurders niet over de gelden, winsten en overschotten van de vennootschap kunnen beschikken. Een bestuur dat bestaat uit een lichaam dat (in)direct een meervoudig bestuur heeft, kan voor de toepassing van deze voorwaarde worden aangemerkt als een meervoudig bestuur. Als sprake is van een enkelvoudig bestuur en het toezicht op de bestuurder voldoende is gewaarborgd, bijvoorbeeld doordat de stichting zelf of het lichaam dat bestuurder is van de stichting een onafhankelijk toezichthoudend orgaan heeft ingesteld, kan daarmee eveneens een adequate invulling zijn gegeven aan deze voorwaarde. Een en ander zal steeds aan de hand van de feiten en omstandigheden van het individuele geval moeten worden beoordeeld.

Onafhankelijk toezichthoudend orgaan

3. De stichting heeft een onafhankelijk orgaan ingesteld (bijv. een raad van toezicht), dat toezicht houdt op de doelrealisatie en de winstbestemmingseis van het zorgconcern. Dit orgaan is tevens bevoegd bestuurders van de stichting te benoemen, te schorsen en te ontslaan.

Bezitseis

4. De stichting bezit – al dan niet tezamen met (een) andere kwalificerende aandeelhouder(s) als bedoeld in onderdeel 6.2.4 – het gehele juridische en economische eigendom van alle aandelen in het nominaal gestorte aandelenkapitaal van de zorg-bv (vermogen in de dode hand).

Bestedingseis

5. Uit de statuten van de stichting blijkt dat alle gelden, uitgaven en vermogensbestanddelen van de stichting, niet zijnde operationele kosten van de stichting, ook in het geval van liquidatie, uitsluitend kunnen worden besteed ten behoeve van een lichaam waarop de zorgvrijstelling van toepassing is of een algemeen maatschappelijk belang.

Statutenwijziging

6. Statutaire bepalingen met betrekking tot de doelstelling, benoeming, schorsing of ontslag van bestuurders, besteding van gelden en vermogensbestanddelen, ontbinding/vereffening en statutenwijziging kunnen slechts worden gewijzigd na verkregen statutaire goedkeuring van het onafhankelijk toezichthoudend orgaan als bedoeld in de derde voorwaarde van dit onderdeel.

6.2.4.2 Goedkeuring tussenhouder-bv als kwalificerende aandeelhouder

Het komt voor dat een zorg-bv deel uitmaakt van een zorgconcern waarvan een lichaam als bedoeld in onderdeel 6.2.4. onder a, b, c of d de uiteindelijke aandeelhouder is, maar niet de onmiddellijke aandeelhouder. Als de aandelen in de zorg-bv in zo'n situatie onmiddellijk worden gehouden door een tussenhouder-bv, voldoet de zorg-bv niet aan de winstbestemmingseis. Onder het stellen van de navolgende cumulatieve voorwaarden ben ik evenwel bereid goed te keuren dat op het niveau van de zorg-bv aan de winstbestemmingseis geacht wordt te zijn voldaan. In de regel zal de tussenhouder-bv niet voldoen aan de werkzaamhedeneis zodat deze bv geen beroep kan doen op de zorgvrijstelling en dus regulier belastingplichtig is.

Aandeelhouder van de tussenhouder-bv

1. Alle aandelen in de tussenhouder-bv zijn zowel juridisch als economisch in handen van een kwalificerende aandeelhouder als bedoeld in onderdeel 6.2.4., letter a, b, c of d.

Doelomschrijving tussenhouder-bv

2. De statutaire doelomschrijving en de feitelijke activiteiten van de tussenhouder-bv staan in het teken van de zorgactiviteiten binnen het zorgconcern waarvan de zorg-bv en de tussenhouder-bv deel uitmaken.

Winstbestemming

3. Uit zowel de statuten als de feitelijke gedragingen van de tussenhoudster-bv blijkt dat alle winsten van de tussenhoudster-bv – ook in geval van liquidatie – uitsluitend overeenkomstig onderdeel 6.1 (kunnen) worden aangewend ten bate van een kwalificerende aandeelhouder als bedoeld in onderdeel 6.2.4., letter a tot en met d, de tussenhoudster zelf of een zorg-bv als bedoeld in onderdeel 6.2.3, dan wel een algemeen maatschappelijk belang.

Statutenwijziging

4. Statutaire bepalingen met betrekking tot de doelstelling, benoeming, ontslag of schorsing van bestuurders, winstbestemming, statutenwijziging, ontbinding en vereffening mogen slechts worden gewijzigd na verkregen statutaire goedkeuring van het onafhankelijk toezichthoudend orgaan van het lichaam zelf of een onafhankelijk toezichthoudend orgaan van de kwalificerende aandeelhouder(s) – als bedoeld in onderdeel 6.2.4., letter a, b, c of d.

6.3 Sociale werkbedrijven

Het beleid dat is opgenomen in de onderdelen 6, 6.1 en 6.2 is van overeenkomstige toepassing op de lichamen die een beroep doen op de SW-vrijstelling. In dit kader merk ik in het bijzonder nog het volgende op.

Statutaire bepalingen over bestuur en toezichthoudend orgaan

In de situatie waarin sociale werkbedrijven in de vorm van een besloten vennootschap worden gedreven, zijn gemeenten of gemeenschappelijke regelingen in de regel direct of indirect de 100% aandeelhouders van deze sociale werkbedrijven. Publiekrechtelijke rechtspersonen, zoals de gemeenten en gemeenschappelijke regelingen, zijn kwalificerende aandeelhouders als bedoeld in onderdeel 6.2.4. onder a, van dit besluit. Deze publiekrechtelijke lichamen zullen normaliter toezichthoudende regels hebben opgenomen in de statuten van de lichamen die een beroep doen op de sw-vrijstelling. Op grond van deze statutaire bepalingen kunnen organen van het publiekrechtelijk lichaam als onafhankelijk toezichthouder en/of als bestuurder van het SW-lichaam fungeren. Op basis van de statuten, feiten en omstandigheden van het desbetreffende sociale werkbedrijf kan daarmee een adequate invulling zijn gegeven aan de voorwaarden die worden gesteld over het meervoudig bestuur en het onafhankelijk toezichthoudend orgaan¹⁶. Dit laatste zal steeds aan de hand van de feiten en omstandigheden van de individuele situatie moeten worden beoordeeld.

7. Overgangsregeling buitenlandse pensioen-, zorg- en sociale werkbedrijf-lichamen

Voor een buitenlands pensioenlichaam waarvan door de inspecteur voorafgaande aan de inwerkingtreding van het besluit met nummer 2017-224004 in een vaststellingsovereenkomst of goedkeurende brief is vastgesteld dat op dit lichaam de subjectieve vrijstelling van toepassing is, wordt deze afspraak geëerbiedigd tot 1 januari 2020 en wordt deze afspraak geacht per deze laatstgenoemde datum te zijn opgezegd.

Als de inspecteur voorafgaande aan de inwerkingtreding van dit besluit in een vaststellings-overeenkomst of in een goedkeurende brief heeft vastgesteld dat op een lichaam de zorg- of SW-vrijstelling van toepassing is en deze afspraak niet in overeenstemming is met het in dit besluit opgenomen beleid, wordt deze afspraak geëerbiedigd tot en met 31 december 2020 en wordt deze afspraak geacht per deze laatstgenoemde datum te zijn opgezegd. In de periode tot en met 31 december 2020 wordt het lichaam in de gelegenheid gesteld om alsnog aan de voorwaarden te voldoen.

Een stichting die alle aandelen houdt in een zorg-bv, maar op het moment van inwerkingtreding van dit besluit niet voldoet aan de voorwaarden zoals opgenomen in onderdeel 6.2.4.1 wordt in de gelegenheid gesteld om uiterlijk op 31 december 2020 haar statuten, bestuur en toezicht zo aan te passen om alsnog aan deze voorwaarden te voldoen.

Een zorg-bv of een sociaal werkbedrijf-bv die op het moment van inwerkingtreding van dit besluit niet voldoet aan de voorwaarden zoals opgenomen in onderdeel 6.2.3. of een tussenhoudster-bv die op het moment van inwerkingtreding van dit besluit niet voldoet aan de voorwaarden zoals opgenomen in 6.2.4.2, wordt in de gelegenheid gesteld om uiterlijk op 31 december 2020 haar statuten, bestuur en toezicht zo aan te passen om alsnog aan deze voorwaarden te voldoen.

¹⁶ Zie in dit verband de voorwaarden 2 en 3 van onderdeel 6.2.3.



8. Ingetrokken regelingen

Het besluit van 20 december 2018, nr. 2018 -24470 is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 25 november 2019

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blieck
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*