

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

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit is het beleid opgenomen over de subjectieve vrijstellingen voor natuurschoonlichamen, 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 2017-224004. Het besluit bevat verder een actualisering van het besluit van 8 december 2009, nr. CPP2009/1368M en is onder meer aangepast aan de wettelijke aanpassingen die per 2012 zijn doorgevoerd (OFM 2012). Het beleidsstandpunt dat is opgenomen in onderdeel 4.5 van het besluit met nummer CPP2009/1368M is komen te vervallen, nu er met ingang van 2012 een verduidelijking heeft plaatsgevonden van de wettelijke regeling. Het besluit bevat tot slot een aantal nieuwe beleidsstandpunten en een overgangsregeling.

Nieuw in dit besluit is onder meer dat:

- *er een beleidsstandpunt is opgenomen over de instandhoudingswerkzaamhedeneis, die geldt voor de vrijstelling van natuurschoonlichamen (onderdeel 2);*
- *in onderdeel 3.2.2 een uitbreiding van de generale toestemming is opgenomen;*
- *er een algemeen toetsingskader is 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 een beleidsstandpunt is opgenomen over preventie-werkzaamheden (onderdeel 4.2.2);*
- *er een verduidelijking is 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 beleidsstandpunten zijn opgenomen over de werkzaamheden van verzelfstandigde medische laboratoria (onderdelen 4.4.3);*
- *er beleid is opgenomen over de vrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten tweede, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (onderdeel 5);*
- *er beleid over de winstbestemmingseis van artikel 4 Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 is opgenomen (onderdeel 6);*
- *het besluit tot slot een overgangsregeling bevat voor bepaalde groepen zorglichamen en sociale werkbedrijven (onderdeel 7).*

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

3. Vrijstelling pensioenlichamen

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 werkzaamheid

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](#), 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.

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 werkzaamheden 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

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 laboratoria 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](#).

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-vrijstelling⁵ 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 [Participatiewet](#)⁶ 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.⁷

- 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 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 minimumloon, niet reëel is. Overigens mogen de werkzaamheden van 'reguliere' werknemers eveneens worden meegeteld voor de beoordeling van het 'nagenoeg uitsluitend'-criterium⁸, 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.⁹

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 eveneens 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](#).

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.

6.2.3. Vereisten statuten zorg-bv

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

1. Doelomschrijving

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.

2. Meervoudig bestuur

De zorg-bv heeft een meervoudig bestuur, waarbij de bestuurders niet individueel over de gelden, winsten of overschotten van de vennootschap kunnen beschikken. Als sprake is van een enkelvoudig bestuur en het toezicht op de bestuurder voldoende is gewaarborgd, 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.

3. Onafhankelijk toezichthoudend orgaan

De zorg-bv heeft een onafhankelijk orgaan ingesteld (bijv. een raad van toezicht), dat toezicht houdt op de doelrealisatie van de zorg-bv, de winstbestemmingseis en bevoegd is bestuurders van de zorg-bv te benoemen, te schorsen en te ontslaan. Dit orgaan kan ook het onafhankelijk toezichthoudend orgaan van de kwalificerende aandeelhouder(s) zijn.

4. Bezitseis

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).

5. Winstbestemmingseis

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.

6. Statutenwijziging

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 toestemming van het onafhankelijk toezichthoudend orgaan.

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;[10](#)
- 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, [c11](#) 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.

1. Doelomschrijving

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.

2. Meervoudig bestuur

De stichting heeft een meervoudig bestuur.

3. Onafhankelijk toezichthoudend orgaan

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

4. Bezitseis

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).

5. Bestedingseis

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

6. Statutenwijziging

Statutaire bepalingen met betrekking tot de doelstelling, benoeming, schorsing of ontslag van bestuurders, besteding van gelden en vermogensbestanddelen, ontbinding/vereffening en statutenwijziging mogen slechts na goedkeuring van het onafhankelijk toezichthoudend orgaan worden gewijzigd.

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.

1. Aandeelhouder van de tussenhouder-bv

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.

2. Doelomschrijving tussenhouder-bv

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

3. Winstbestemming

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

4. Statutenwijziging

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

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 orgaan¹². 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

Als de inspecteur voorafgaande aan de inwerkingtreding van dit besluit in een vaststellingsovereenkomst 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 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 alsnog aan deze voorwaarden te voldoen.

8. Ingetrokken regelingen

De [besluiten van 8 december 2009](#), nr. CPP2009/1368M en [14 december 2017](#), nr. 2017-224004, zijn 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, 20 december 2018

De Staatssecretaris van Financiën,

namens deze,

J. de Blieck

Lid van het managementteam Belastingdienst