
Vennootschapsbelasting, dividendbelasting, subjectieve vrijstellingen natuurschoonlichamen, [...] (artikel 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Geldend van 24-12-2020 t/m heden

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-vrijstelling¹⁾ 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 Participatiewet²⁾ 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.³⁾

- 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

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

2) 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).

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

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'-criterium⁴⁾, 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.⁵⁾

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

4) Zie in dit verband onderdeel 4.2.4

5) Zie in dit verband ook onderdeel 4.4.4.

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;⁶⁾
- 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, c⁷⁾ 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.

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

6) 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.

7) Zie de vorige noot

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 tussenhouder-bv blijkt dat alle winsten van de tussenhouder-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 tussenhouder 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 orgaan⁸⁾. Dit laatste zal steeds aan de hand van de feiten en omstandigheden van de individuele situatie moeten worden beoordeeld.

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