

Vennootschapsbelasting. Subjectieve vrijstellingen (artikel 5)

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

Besluit van 8 december 2009, nr. CPP2009/1368M, Staatscourant 2009, 19194

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit is beleid opgenomen over de subjectieve vrijstellingen die zijn opgenomen in artikel 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het besluit is een actualisering van het besluit van 15 mei 2006, nr. CPP2005/3043M. De belangrijkste wijzigingen zijn:

- er heeft een aanpassing plaatsgevonden van het beleid in de onderdelen 2 (landgoederen) en 3.3. (buitenlandse pensioenfondsen);
- in onderdeel 4.1. is een algemene passage opgenomen over de regeling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
- het beleid inzake de belastingplicht van de thuiszorginstellingen is herzien (paragraaf 4.3.); in het besluit is thans expliciet aangegeven welke activiteiten van thuiszorginstellingen al dan niet kwalificeren voor de toepassing van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
- in onderdeel 4.5. is een beleidsstandpunt opgenomen over een lichaam die bejaardenwoningen verhuurt;
- het beleid dat is opgenomen in onderdeel 5 van het besluit met nummer CPP2005/3043M is met ingang van 1 januari 2008 als gevolg van gewijzigde wetgeving vervallen.

1. Inleiding

Op grond van artikel 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn de in dat artikel genoemde lichamen onder voorwaarden van de heffing van vennootschapsbelasting vrijgesteld. In dit besluit wordt een nadere invulling gegeven aan enkele in het eerste lid van artikel 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gehanteerde begrippen.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

UB Vpb: Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971

2. Landgoederen (onderdeel a)

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

3. Pensioenlichamen (onderdeel b)

Pensioenfondsen, met uitzondering van de zogenoemde directiepensioenlichamen zoals bedoeld in artikel 5, tweede lid, van de Wet Vpb, zijn subjectief van de heffing van vennootschapsbelasting vrijgesteld op grond van artikel 5, eerste lid, onderdeel b, juncto derde lid, van de Wet Vpb juncto artikel 3 van het UB Vpb.

3.1 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-grotoaandeelhouders zijn niet

vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting (artikel 5, tweede lid, onderdeel b, juncto tweede lid, van de Wet Vpb). Voor de toepassing van deze uitzondering mag niet alleen gekeken worden naar de mate waarin het aantal werknemers dat voldoet aan de criteria als genoemd in onderdeel b zich verhoudt tot het aantal overige werknemers. Met een dergelijke algebraïsche toets kan niet worden volstaan.

Zo zal, ingeval 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 indicaties voor 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 wanneer 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 Overgangsrecht voor directiepensioenlichamen van voor 1 januari 1992

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, indien 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.

3.3 Buitenlandse pensioenfondsen

In het buitenland gevestigde pensioenfondsen, die Nederlands inkomen genieten in de zin van artikel 3 van de Wet Vpb, zijn op grond van artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb subjectief vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting, indien zij zich uitsluitend of 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 de wettelijke bepalingen van de loonbelasting. Of de buitenlandse regeling naar aard en strekking overeenkomt met een Nederlandse regeling, is ter beoordeling voorbehouden aan de bevoegde 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 van het lichaam en eventuele andere stukken, waaruit ten genoegen van de inspecteur kan worden vastgesteld dat sprake is van een lichaam, dat zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bezighoudt met het verzorgen van uitkeringen krachtens een pensioenregeling of een regeling voor vervroegde uittreding.

4. Activiteiten van instellingen van weldadigheid of algemeen nut (onderdeel c)

4.1 Algemeen

In artikel 5, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor lichamen die als instelling van weldadigheid of van algemeen nut (instellingentoets) zich uitsluitend of nagenoeg

uitsluitend bezighouden met de activiteiten genoemd in deze bepaling (werkzaamhedentoets). Om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen geldt als additionele voorwaarde dat het lichaam van publiekrechtelijke aard is, dan wel, indien 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, van de Wet Vpb vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang (artikel 4 UB Vpb).

Voor de toepassing van deze vrijstelling is niet vereist dat het lichaam in het bezit is van een beschikking in de zin van artikel 6.33, tweede lid, van de Wet IB 2001 (zogenaamde ANBI-beschikking).

Artikel 5, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb is aan te merken als een subjectgebonden bepaling. Dit betekent dat per lichaam (belastingplichtige) moet worden bekeken of aan de voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan.

In de onderdelen 4.2 tot en met 4.5 wordt voor een aantal specifieke instellingen ingegaan op de vraag of en zo ja, wanneer zij kwalificeren voor de toepassing van de vrijstelling.

4.2. Gezondheidscentrum en huisartsendienstenstructuur (huisartsenpost)

Een stichting Gezondheidscentrum zal in veel gevallen verschillende gezondheidsdiensten aanbieden waardoor een patiënt op één adres terecht kan voor gezondheidszorg. Huisartsenposten zijn zorginstellingen die de avond-, nacht- en weekenddiensten van de huisartsen regionaal organiseren.

Een stichting Gezondheidscentrum zal veelal een onderneming drijven in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb, behalve in die gevallen waarin slechts een accommodatie ter beschikking wordt gesteld. Huisartsenposten zullen vaak op grond van hetzelfde artikel dan wel op basis van hun rechtsvorm een onderneming drijven.

De werkzaamheden van een stichting Gezondheidscentrum en een Huisartsenpost zullen in het algemeen zijn aan te merken als 'de genezing of verpleging van zieken, kraamvrouwen of gebrekkigen' (artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, van de Wet Vpb). Een apotheek valt niet onder de omschrijving van deze bepaling, omdat daarbij de werkzaamheden bestaan uit de verkoop van geneesmiddelen.

Indien een stichting Gezondheidscentrum of een Huisartsenpost op grond van haar statuten en feitelijke werkzaamheden is aan te merken als instelling van weldadigheid of algemeen nut en ze verricht uitsluitend of nagenoeg uitsluitend de in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, van de Wet Vpb genoemde werkzaamheden, dan is ze subjectief vrijgesteld indien eveneens aan het gestelde in artikel 4 van het UB Vpb wordt voldaan.

4.3. Thuiszorginstelling

In onderdeel 4.2 van het besluit van 15 mei 2006, nr. CPP2005/3043M, heb ik aangegeven wanneer een thuiszorginstelling subjectief is vrijgesteld. Signalen uit de praktijk hebben mij aanleiding gegeven het beleid van dat onderdeel als volgt te herzien.

Aangezien de activiteiten van thuiszorginstellingen veelal ruimer zijn dan de 'genezing en verpleging van zieken, kraamvrouwen en gebrekkigen' (artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, van de Wet Vpb), zijn thuiszorginstellingen niet per definitie vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting.

Een thuiszorginstelling is in elk geval vrijgesteld op grond van deze bepaling, indien haar activiteiten geheel of nagenoeg geheel bestaan uit het zelf uitvoeren van taken waarvoor op basis van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten een indicatiebesluit is afgegeven dan wel waarvoor op grond van de Wet maatschappelijke ondersteuning door de gemeente een besluit is genomen. Activiteiten die daarentegen zijn gericht op preventie van ziekte vallen naar mijn mening niet onder het begrip 'genezing en verpleging'.

4.3.1. Kwalificerende werkzaamheden thuiszorginstelling

Ik merk de volgende werkzaamheden van thuiszorginstellingen aan als onderdeel uitmakend van 'genezing en verpleging van zieken, kraamvrouwen of gebrekkigen':

1. Huishoudelijke verzorging zoals gedefinieerd in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, van de Wet maatschappelijke ondersteuning*
2. Persoonlijke verzorging*
3. Verpleging*
4. Ondersteunende begeleiding*
5. Activerende begeleiding*

6. Personenalarmering*

* Voor de onder 1. tot en met 6. vermelde activiteiten geldt dat deze slechts kwalificeren indien daarvoor op basis van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten, dan wel de Wet maatschappelijke ondersteuning, een (indicatie)besluit is afgegeven.

7. Uitleen van verpleegartikelen

De aanspraak op uitleen van verpleegartikelen is uitgewerkt in het Basispakket Uitleen 2006. In dit pakket zijn voor elk artikel het doel, de indicatiecriteria, de gebruiksbegren-zingen en de mobiliteitsklasse beschreven. Het Basispakket Uitleen 2006 is uitgevaardigd vanuit de praktische overweging dat niet voor iedere uitleen een aparte (CIZ) indicatie behoeft te worden afgegeven. De activiteit kwalificeert voor zover het uitleenen van verpleegartikelen plaatsvindt onder de gedelegeerde indicatiestelling als bedoeld in genoemd Basispakket.

8. Werkzaamheden betaald uit het persoonsgebonden budget, mits deze werkzaamheden dezelfde activiteiten omvatten als de activiteiten vermeld onder de punten 1 tot en met 6

9. Thuiszorg na ziekenhuisontslag, mits aan de volgende twee voorwaarden wordt voldaan:

- deze vorm van thuiszorg omvat (een gedeelte van) de activiteiten vermeld onder de punten 1 tot en met 6 en 8; én

- de activiteit vindt plaats op basis van een verwijzing van een arts of op basis van een besluit van de gemeente.

10. Kraamzorg

11. Jeugdgezondheidszorg voor 0 tot 4-jarigen

4.3.2. Niet-kwalificerende werkzaamheden thuiszorg-instelling

De volgende werkzaamheden van thuiszorginstellingen merk ik in ieder geval niet aan als onderdeel uitmakend van 'genezing en verpleging van zieken, kraamvrouwen of gebrekkigen':

1 Prenatale zorg (bijv. huisbezoeken en cursussen)

2. Preventieprogramma's (bijv. activiteiten op het gebied van AIV-preventie en voedingsvoorlichting, het geven van cursussen met een preventie-karakter)

3. Thuiszorgwinkels

4. Kinderopvang

5. Maatschappelijk werk

6. Servicepakketten/aanvullende diensten (bijv. EHBO-cursus, cursus babymassage)

7. Maaltijdverstrekking

8. Welzijnsactiviteiten (bijv. projecten, cursussen en trainingen)

9. Echtscheidingsbemiddeling

De subjectieve vrijstelling geldt alleen als de thuiszorginstelling is aan te merken als instelling van weldadigheid of algemeen nut en ze uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (derhalve voor 90% of meer) de in dit besluit genoemde kwalificerende activiteiten, dan wel de activiteiten genoemd in artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten tweede tot en met ten vierde, van de Wet Vpb, verricht. Uiteraard dient de instelling ook overigens te voldoen aan de vereisten van artikel 4 van het UB Vpb. Houdt de instelling zich voor meer dan 10% bezig met niet-kwalificerende activiteiten, dan leidt dat ertoe dat de instelling voor het geheel belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Welke activiteiten de thuiszorginstelling daadwerkelijk verricht, zal uit de administratie van de instelling moeten blijken.

4.4. ARBO-diensten en reïntegratielichamen

ARBO-diensten verlenen hun diensten aan bedrijven door hen te helpen bij het opstellen en uitvoeren van een goed arbeids-omstandigheden- en ziekteverzuimbeleid. Reïntegratiebedrijven zijn gespecialiseerd in het terug doen keren van zieke werknemers in het arbeidsproces. De activiteiten van ARBO-diensten en reïntegratiebedrijven zien niet op de genezing of verpleging van zieken, kraamvrouwen of gebrekkigen of op het verschaffen van een passende bezigheid aan onmaatschappelijke of onvolwaardige personen (artikel 5, eerste lid, onderdeel c, ten eerste respectievelijk ten derde, van de Wet Vpb) waardoor zij niet in aanmerking komen voor de subjectieve vrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb.

4.5. Verhuur van bejaardenwoningen

In artikel 5, eerste lid, onderdeel c, aanhef juncto het bepaalde in onderdeel 2, van de Wet Vpb (artikel 5, 1-c, 2e, van de Wet Vpb) is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor lichamen die als instelling van weldadigheid of algemeen nut zich (nagenoeg) uitsluitend bezighouden met het verschaffen van een onderkomen aan bejaarden. Om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen is van belang dat tevens wordt voldaan aan het gestelde in artikel 4 van het UB Vpb.

Zoals uit voorgaande alinea blijkt is voor de toepassing van de vrijstelling onder meer vereist dat het lichaam als instelling van algemeen nut is aan te merken. De verhuur van vastgoed –in dit geval bejaardenhuisvesting- kan niet worden aangemerkt als een activiteit die op zichzelf gezien het algemeen nut raakt. Dit is niet anders indien het vastgoed wordt verhuurd aan een lichaam dat op zich wel in aanmerking komt voor deze subjectieve vrijstelling. Uit de ratio van artikel 5, 1-c, 2e, van de Wet Vpb leid ik af, dat de bepaling ziet op lichamen, die niet alleen (nagenoeg) uitsluitend een woonruimte verhuren aan bejaarden, maar ook zélf zorgtaken (verzorging van bejaarden) verrichten. Onder het zelf verrichten van de zorgtaken versta ik niet het vervullen van een bemiddelende rol of het optreden als intermediair voor de zorg- en dienstverlening.

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

5. Ingetrokken regeling

Het besluit van 15 mei 2006, nr. CPP2005/3043M, is met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit ingetrokken.

6. Inwerkingtreding

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

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 8 december 2009.

De staatssecretaris van Financiën,
mr. drs. J.C. de Jager