

Erasmus
School of
Economics



De zorgvrijstelling op spreekuur

Vorkomen is beter dan genezen

Naam	Roy Fonkert
Studentnummer	457489
Begeleider	prof. dr. P. Kavelaars
Tweede beoordelaar	mr. R.B.N. van Ovest
Datum definitieve versie	1 februari 2024

Voorwoord

Geachte lezer,

Het inleveren van deze scriptie markeert het einde van mijn tijd als student aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. De studie is als uitdagend, maar bovenal leerzaam te omschrijven. De persoonlijke benadering tussen studenten en docenten is uitzonderlijk en heeft voor mij in grote mate bijgedragen aan een plezierige studietijd. De keuze voor deze studie was daarentegen een gemakkelijke. Al op de middelbare school groeide mijn interesse in fiscaal economische beleidsvragen.

Het zal dan ook niet verrassend zijn dat deze scriptie sterke raakvlakken met diverse fiscale beleidsvragen bevat, met name met betrekking tot zorgverlening in Nederland. Mijn interesse voor fiscale vraagstukken rondom zorginstellingen en andere maatschappelijke ondernemingen is – in samenwerking met mijn collega's – gedurende mijn baan als werkstudent gegroeid. Ik wil hen bedanken voor alle inspiratie die zij mij ten aanzien van deze scriptie hebben gegeven.

Daarnaast wil ik graag van deze gelegenheid gebruikmaken voor een uitgebreider dankwoord. Mijn dank en waardering gaat in het bijzonder uit naar mijn vriendin, Belle, met wie ik regelmatig over mijn scriptie kon sparren. Zij stond gedurende dit scriptieproces altijd voor mij klaar. Ook wil ik mijn (schoon)familie bedanken voor alle goede zorgen gedurende de (niet spaarzame) momenten waarop ik bij hen verbleef tijdens het schrijven van mijn scriptie. Ook zonder mijn vrienden, die zorgden voor de nodige ontspanning naast het harde werk, had ik dit resultaat niet kunnen behalen.

Tot slot wil ik Leonie van Winden, Ymke Workum-Vink en prof. dr. P. Kavelaars in het bijzonder bedanken voor de begeleiding en flexibiliteit die ik van hen bij het schrijven van deze scriptie heb mogen ontvangen.

Veel leesplezier gewenst.

Roy Fonkert

Rotterdam, februari 2024.

Inhoudsopgave

1. INLEIDING

1.1. AANLEIDING	6
1.2 PROBLEEMSTELLING EN TOETSINGSCRITERIA	7
1.3 TOETSINGSCRITERIA NADER TOEGELICHT	9
1.3.1 Doeltreffendheid.....	9
1.3.2 Doelmatigheid	9
1.3.3 Algemeen.....	9
1.4 AFBAKENING EN VERANTWOORDING	10

2. HET NEDERLANDSE ZORGLANDSCHAP IN VOGELVLUCHT

2.1 INLEIDING	12
2.2 ZORGVOORZIENINGEN IN NEDERLAND	12
2.2.1 <i>Organisatie van het zorgstelsel in Nederland</i>	12
2.2.1.1 Zorgverzekeringswet.....	13
2.2.1.2 Wet Langdurige Zorg	13
2.2.1.3. Wet maatschappelijke ondersteuning	13
2.2.1.4. Wet Publieke Gezondheid	14
2.2.1.5. Jeugdwet.....	14
2.2.2 <i>Financiering van het zorgstelsel in Nederland</i>	15
2.2.2.1. Zorgverzekeringswet.....	15
2.2.2.2. Wet Langdurige Zorg	16
2.2.2.3. Wet maatschappelijke ondersteuning	17
2.2.2.4. Wet Publieke Gezondheid	17
2.2.2.5. Jeugdwet.....	17
2.2.2.6. Subsidies	17
2.3 HET NEDERLANDSE ZORGLANDSCHAP IN ONTWIKKELING	18
2.3.1. <i>Demografische ontwikkelingen</i>	19
2.3.2. <i>Technologische ontwikkelingen</i>	20
2.3.3. <i>Beleidskeuzes</i>	20
2.3.4. <i>Overige ontwikkelingen</i>	21
2.3 JURIDISCHE STRUCTUUR VAN ZORGINSTELLINGEN IN NEDERLAND	22
2.4 DEELCONCLUSIE	24

3. ZORGINSTELLINGEN IN DE FISCALITEIT: EEN ANAMNESE

3.1 INLEIDING	25
3.2 ZORGINSTELLINGEN IN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING.....	26
3.2.1. <i>Kenmerken vennootschapsbelasting</i>	26
3.2.2. <i>Subjectieve vennootschapsbelastingplicht</i>	26
3.2.2.1 <i>Onbeperkte belastingplicht</i>	26
3.2.2.2 <i>Beperkte belastingplicht</i>	27
3.3 VRIJGESTELDE ZORGINSTELLINGEN	30
3.3.1 <i>Subjectieve vrijstelling stichting en vereniging</i>	31
3.3.2 <i>De zorgvrijstelling</i>	31
3.3.2.1 <i>Ratio en achtergrond van de zorgvrijstelling</i>	31
3.3.2.2 <i>Toetsings- en toepassingskaders van de zorgvrijstelling</i>	32
3.3 DEELCONCLUSIE	44

4. DE ZORGVRIJSTELLING: EEN DIAGNOSE

4.1 INLEIDING	46
4.2 WERKZAAMHEDENEIS – BEOORDELING	46
4.2.1 Algemeen	46
4.2.2 Dynamische toetsingsnorm	47
4.2.3 Het zorgvrijstellingbesluit - algemeen	49
4.2.4 Subjectgebonden benadering	51
4.2.5 Preventie	53
4.2.6 Specifieke zorglichamen	55
4.2.7 Jeugdhulp	56
4.2.8 Alles of niets – 90%-eis	57
4.2.9 Handen aan het bed-eis	62
4.3 WINSTBESTEMMINGSEIS – BEOORDELING	63
4.3.1 Algemeen	63
4.3.2 “Aanwenden van gelden”	63
4.3.3 Zorg-BV problematiek	64
4.4 AANBEVELINGEN	66
4.4.1 Werkzaamhedeneis	67
4.4.1.1 Preventie	67
4.4.1.2 Onlosmakelijk verbonden werkzaamheden	67
4.4.1.3 Objectvrijstelling	68
4.4.2 Winstbestemmingseis	68
4.4.2.1 Zorg-BV	68
4.5 DEELCONCLUSIE	69

5. DE ZORGVRIJSTELLING EN STAATSSTEUN: OPERATIE OF MEDICATIE

5.1 INLEIDING	72
5.2 STAATSSTEUNKADERS ALGEMEEN	73
5.3 ALGEMENE STAATSSTEUNKADERS EN DE ZORGVRIJSTELLING	74
5.3.1 Bekostigingscriterium	74
5.3.2 Voordeelcriterium	74
5.3.3 Selectiviteitscriterium	75
5.3.4 Dreigende concurrentievervalsing	80
5.3.5 Het handelsverkeer tussen lidstaten wordt ongunstig beïnvloed	81
5.4 UITZONDERINGEN: VERENIGBAAR MET DE INTERNE MARKT	82
5.4.1 Verplichte uitzonderingen	82
5.4.2 Facultatieve uitzonderingen	82
5.5 AANMELDINGSVERPLICHTING VOOR MOGELIJKE STAATSSTEUN	86
5.5.1 Bestaande staatssteun	86
5.5.2 Uitzonderingen op grond van secundaire wetgeving	89
5.6. GEVOLGEN VOOR DE ZORGVRIJSTELLING – NADERE AANBEVELINGEN	90

6. SAMENVATTING, CONCLUSIES & AANBEVELINGEN

6.1 SAMENVATTING	94
6.2 BEANTWOORDING ONDERZOEKSVRAAG	96
6.3 AANBEVELINGEN VOOR NADER ONDERZOEK	98

Literatuurlijst

Jurisprudentielijst

Appendix 1

Afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
AD(H)D	<i>Attention Deficit (Hyperactivity) Disorder</i>
Admin.	Administratieve werkzaamheden
AWBZ	Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten
BV	Besloten vennootschap
DAB	Diensten van Algemeen Belang
DAEB	Diensten van Algemeen Economisch belang
EC	Europese Commissie
EG	Europese Gemeenschappen
EU	Europese Unie
GGZ	Geestelijke gezondheidszorg
GvEA	Gerecht van eerste aanleg
HvJ	Hof van Justitie
Ibid.	<i>Ibidem</i>
Jo.	Juncto
NV	Naamloze vennootschap
NWO	Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
Resp.	Respectievelijk
Uitv. Besl.	Uitvoeringsbesluit
VPB	Vennootschapsbelasting
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
VWS	Volksgezondheid, Welzijn en Sport
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wlz	Wet langdurige zorg
Wmo	Wet maatschappelijke ondersteuning
Wpg	Wet publieke gezondheid
WTZi	Wet toelating zorginstellingen
Zvw	Zorgverzekeringswet

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Op 30 januari 2020 werd een internationale noodsituatie voor de publieke gezondheid uitgesproken door de *World Health Organization*. De oorzaak; een grootschalige uitbraak van een nieuw coronavirus, SARS-CoV-2, in de Chinese provincie Hubei.¹ Ook in Nederland waren de gevolgen hiervan groot. De druk op de zorg nam toe tot ongekende hoogte en dit leidde tot een breed scala aan beperkingen die voor de hele maatschappij merkbaar zijn geweest.

Gedurende deze noodsituatie is de capaciteit en de werkdruk bij zorginstellingen onder een vergrootglas komen te liggen.² Door de maatschappij wordt nu kritisch gekeken naar het door de overheid gevoerde zorgbeleid, wat ten grondslag heeft gelegen aan het grote personeelstekort waar zorginstellingen nu mee kampen.³ Verbetering hiervan ligt nog niet in de lijn der verwachting; om de groeiende zorgvraag op te kunnen vangen, lijkt over 40 jaar één op de drie Nederlanders in de zorg te moeten werken.⁴ Ter vergelijking: hedendaags werkt één op de zeven Nederlanders in de zorg.⁵ Dat aanpassingen noodzakelijk zijn om toekomstige gezondheids crises in Nederland beter op te kunnen vangen is evident.

Deze veranderingen zullen naar verwachting ook op financieel gebied noodzakelijk zijn. Diverse ontwikkelingen, zoals vergrijzing, toenemende immigratie en een stijgende gemiddelde levensverwachting, leiden namelijk tot hogere zorguitgaven in Nederland. Onderzoek toont aan dat zorguitgaven reeds jarenlang gemiddeld sneller toenemen dan het Nederlandse totale inkomen.⁶ Omstreeks het jaar 2060 wordt zelfs – *ceteris paribus* – een verdrievoudiging van de zorguitgaven per capita verwacht.⁷ Naarmate zorgkosten toenemen lijkt een efficiënte aanwending van financiële middelen in steeds grotere mate geboden. Momenteel wordt naar schatting 40% van de kosten in de zorg echter verbruikt aan administratieve lasten en overige indirecte kosten.⁸

Daarnaast leiden onduidelijke wetten en regelgeving en een gebrek aan fiscaal bewustzijn binnen zorginstellingen, ertoe dat zorginstellingen relatief weinig controle hebben over hun fiscale positie.⁹ Adviseurs en juristen zullen dan veelal ingeschakeld moeten worden om aan belastingwetgeving te voldoen. De kosten hiervan dragen allerminst bij aan het primaire doel van zorginstellingen: zorg verlenen.

¹ 'Coronavirus tijdlijn', rijksoverheid.nl/onderwerpen/coronavirus-tijdlijn/januari-2020-eerste-signalen-corona.

² Chesal & Overkleeft, *NOS* 30 maart 2020.

³ Van Poll, *Financieel Dagblad* 1 december 2020.

⁴ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 11.

⁵ *Ibid.*

⁶ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 77-78.

⁷ *Ibid.*, p. 11.

⁸ Van der Leij, *Financieel Dagblad* 21 oktober 2021.

⁹ BDO 2021, p. 6.

Toch is het belang van gezondheidszorg voor de maatschappij daarentegen terug te vinden in fiscale wet- en regelgeving. Hoewel zorginstellingen in beginsel vennootschapsbelastingplichtig kunnen zijn,¹⁰ is voorts de zorgvrijstelling als voorwaardelijke subjectieve vrijstelling van deze vennootschapsbelastingplicht in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) neergelegd. De zorgvrijstelling is erop gericht om zorginstellingen vrij te stellen van vennootschapsbelastingplicht, omdat geacht wordt dat de gezondheidszorg een algemeen maatschappelijk belang dient.¹¹

De zorgvrijstelling kan slechts worden toegepast mits wordt voldaan aan voorwaarden die decennia geleden zijn ontwikkeld.¹² Juist die voorwaarden liggen mogelijk niet langer in lijn met diverse ontwikkelingen in de zorg en maatschappij.¹³

In het licht van voornoemde groeiende werkdruk en financiële druk in de zorg, lijkt het belang van duidelijke en eenvoudige fiscale wetgeving mogelijk toe te nemen.

1.2 Probleemstelling en toetsingscriteria

Een goede uitvoerbaarheid van belastingwetgeving voor zorginstellingen is derhalve mijns inziens gewenst. Afgevraagd kan worden in hoeverre hiervan momenteel sprake is binnen aspecten van de fiscale positie van zorginstellingen.¹⁴ Hiervoor is kort geschetst dat de zorgvrijstelling niet in lijn lijkt te liggen met veranderingen in de zorg. Derhalve kan worden afgevraagd of de fiscale wetgeving voor zorginstellingen voldoende doeltreffend is.

Binnen de kaders van dit onderzoek zal worden onderzocht of, en zo ja op welke wijze de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting beter kan aansluiten op ontwikkelingen in de zorg van vandaag en de toekomst.

Opgemerkt dient echter te worden dat de ruimte voor aanpassingen aan de zorgvrijstelling mogelijk beperkt is. De vrijstelling wordt immers mogelijk aangemerkt als staatssteun.¹⁵ In dit kader kan afgevraagd worden welke invloed dit Europeesrechtelijke aspect heeft op de zorgvrijstelling. Derhalve is het van belang om dit te onderzoeken. De centrale onderzoeksvraag in dit onderzoek luidt derhalve:

'Hoe verhoudt de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting zich tot het Nederlandse zorglandschap en Europeesrechtelijke staatssteunwetgeving, en welke aanbevelingen zijn te maken ter verbetering van de zorgvrijstelling?'

¹⁰ Vennootschapsbelastingplicht ontstaat mede (maar voornamelijk) op basis van de rechtsvorm waarin de zorginstelling wordt geëxploiteerd, gelet op art. 2 Wet VPB.

¹¹ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 667.

¹² De zorgvrijstelling stamt uit 1945, zie: Beschikking van 17 november 1945 van de ministers van Binnenlandse Zaken en van Financiën, Afdeling Directe belastingen, nr. 9, *Stcrt.* 1945, 129.

¹³ Zie bijvoorbeeld: Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 675 & Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 39.

¹⁴ BDO 2021, p.6.

¹⁵ Van Dijk & Stevens 2015, p. 328-329.

De volgende deelvragen zullen de bouwstenen vormen ter beantwoording van bovenstaande probleemstelling.

1. *Hoe is het zorglandschap in Nederland ingericht en welke ontwikkelingen zijn te constateren ten aanzien van dit zorglandschap?*

Allereerst wordt op hoofdlijnen de inrichting van het Nederlandse zorglandschap omschreven. Door diverse factoren is het Nederlandse zorglandschap in ontwikkeling; die factoren en de daarmee samenhangende ontwikkelingen worden in dit hoofdstuk omschreven. Dit gedeelte van deze scriptie dient daarmee als basis voor enerzijds de knelpunten met de zorgvrijstelling die in hoofdstuk vier aan bod komen en anderzijds de aanbevelingen die daaropvolgend worden gedaan.

2. *Wat is de positie van zorginstellingen in de vennootschapsbelasting in Nederland, en in welke gevallen en op welke wijze vindt de toepassing van de zorgvrijstelling plaats?*

Het derde onderdeel van deze scriptie behelst een onderzoek naar de fiscale positie van zorginstellingen in de vennootschapsbelasting in Nederland, met name gericht op de zorgvrijstelling in deze wet. De werking van de zorgvrijstelling wordt hierna uitvoerig uiteengezet. Dit vormt derhalve de kern van het theoretische kader van deze scriptie.

De knelpunten van de zorgvrijstelling worden in hoofdstuk vier verduidelijkt en de zorgvrijstelling wordt in dit kader getoetst op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling. Deze toetsingscriteria worden in de navolgende paragraaf verder verduidelijkt. Daar waar de zorgvrijstelling mijns inziens tekortschiet op deze toetsingscriteria, wordt onderzocht of, en zo ja welke verbeteringen – inzake die aspecten – aan de Nederlandse wetgever zijn voor te stellen. Derhalve luidt de deelvraag die centraal staat in hoofdstuk vier:

3. *In hoeverre is de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting doeltreffend en doelmatig, voornamelijk in relatie tot het Nederlandse zorglandschap, en welke aanbevelingen zijn te maken ter verbetering van die criteria?*

De deelvraag die na voornoemde aspecten zal worden beantwoord, luidt:

4. *Heeft Europese staatssteunwetgeving invloed op de zorgvrijstelling in vennootschapsbelasting en zo ja, wat zijn hiervan de gevolgen voor de toepassing en het aanbrengen van wijzigingen aan de zorgvrijstelling?*

Getoetst wordt aan de hand van deze vragen of en zo ja, op welke wijze de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting de Europeesrechtelijke staatssteunwetgevingskaders wordt geraakt en welke invloed dit heeft op de zorgvrijstelling en de voorgestelde aanpassingen aan de zorgvrijstelling. Hiermee kan een evenwichtige conclusie worden genomen inzake de mogelijke verbeteringen van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling en de mogelijke gevolgen *casu quo* belemmeringen hieromtrent op het gebied van staatssteunwetgeving.

Voornoemde vraagstukken vormen ieder een afzonderlijk hoofdstuk binnen dit onderzoek. Afgesloten zal worden met een beantwoording van de probleemstelling en concluderende opmerkingen in dit kader.

1.3 Toetsingscriteria nader toegelicht

Om uiteindelijk tot aanbevelingen voor de zorgvrijstelling te komen, wordt de zorgvrijstelling in het licht van het Nederlandse zorglandschap getoetst aan twee toetsingscriteria: doeltreffendheid en doelmatigheid.

Wetgeving dient in Nederland te voldoen aan bepaalde kwaliteitseisen. In de Nota zicht op Wetgeving worden enkele pijlers gegeven waaraan wetgeving kan worden getoetst.¹⁶ Doeltreffendheid en doelmatigheid van wetgeving maken hier onderdeel van uit. Deze vereisten worden navolgend nader toegelicht.

1.3.1 Doeltreffendheid

Doeltreffendheid kan, op grond van de Nota zicht op Wetgeving, worden omschreven als de mate waarin de door de wetgever beoogde doelstelling wordt verwezenlijkt.¹⁷ Het aantal ongewenste neveneffecten dient hierbij tot een minimum te worden beperkt.

1.3.2 Doelmatigheid

Naast doeltreffendheid dient wetgeving dus ook zo veel als mogelijk doelmatig te zijn. De mate waarin wetgeving doelmatig wordt bevonden kan worden omschreven als de mate waarin een positieve verhouding bestaat tussen baten en lasten, die uit de wijze waarop de wet uitwerkt – ten aanzien van alle belanghebbenden – kunnen voortvloeien.¹⁸ Doelmatigheid zou kunnen worden verbeterd naar mate bij een implementatie van wetgeving meer duidelijke begeleiding en voorlichting over de wetgeving wordt geboden.¹⁹ In dit onderzoek wordt omwille de omvang en het doel ervan, de doelmatigheid in beginsel getoetst ten aanzien van één groep belanghebbenden: zorginstellingen.

1.3.3 Algemeen

Om zowel doeltreffendheid als doelmatigheid goed te onderzoeken wordt het noodzakelijk geacht dat de doelstellingen bij wetgeving volledig en duidelijk geformuleerd is. Alsdan is het immers pas mogelijk te toetsen of aan deze kwaliteitseisen wordt voldaan.²⁰

¹⁶ *Kamerstukken II 1990/1991, 22008, nr. 2, p.23.*

¹⁷ *Ibid.*, p. 25.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ *Ibid.*

1.4 Afbakening en verantwoording

Dit onderzoek is gericht op de zorgvrijstelling in de Wet VPB 1969 en de vennootschapsbelastingpositie van zorginstellingen in Nederland. Internationale aspecten, behoudens Europese staatssteunwetgeving, vallen derhalve buiten de kaders van dit onderzoek.

Ook is dit onderzoek hoofdzakelijk gericht op de zorgvrijstelling als bedoeld in art. 5, lid 1, letter c van de Wet VPB 1969 en de doeltreffendheid en doelmatigheid ervan. Dit heeft geleid tot de keuze om in te gaan op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling, alsmede aanbevelingen te maken ter verbetering hiervan (hoofdstuk vier), alvorens de invloed van Europese staatssteunwetgeving op de zorgvrijstelling wordt onderzocht (hoofdstuk vijf). Op deze wijze kunnen eerst – afzijdig gehouden van mogelijke Europese beperkingen – voorstellen worden gedaan voor een optimale verbetering van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling. Voorts wordt onderzocht of, en zo ja hoe, Europese staatssteunwetgeving van invloed is op de zorgvrijstelling en beoogde aanpassingen aan de zorgvrijstelling.

Andere belastingvrijstellingen met raakvlakken aan de zorg worden in dit onderzoek niet behandeld. De vrijstellingen waarop wordt gedoeld zijn specifiek van aard. Zo is in de Wet VPB 1969 een subjectieve vrijstelling voor ziekenhuizen en een (additionele) objectieve vrijstelling voor Academische ziekenhuizen neergelegd.²¹ Evident is dat deze vrijstellingen van invloed zijn op de vennootschapsbelastingpositie van die specifieke categorie zorginstellingen, maar dat deze vrijstellingen – in tegenstelling tot de zorgvrijstelling – geen belang geven aan de vennootschapsbelastingpositie van zorginstellingen in het algemeen.

In dit onderzoek wordt derhalve met de fiscale positie van een zorginstelling alleen gedoeld op de fiscale positie van een zorginstelling in de vennootschapsbelasting in Nederland. Overige fiscale wetgeving wordt in dit onderzoek buiten beschouwing gelaten.

Behoudens doeltreffendheid en doelmatigheid bevat de Nota zicht op Wetgeving andere kwaliteitseisen.²² Wegens de beperkte omvang van dit onderzoek is bij de beoordeling van de zorgvrijstelling geen ruimte besteed aan de vermelde overige kwaliteitseisen. Doeltreffendheid en doelmatigheid vormen twee belangrijke, zo niet de belangrijkste, pijlers van kwalitatieve wetgeving²³ en worden in het kader van de zorgvrijstelling in bestaande literatuur veelal betwijfeld en bekritiseerd.²⁴

Daarnaast staan, in plaats van de overige kwaliteitseisen uit de Nota zicht op Wetgeving, in dit onderzoek de Europeesrechtelijke staatssteunregels op de agenda. De keuze hiervoor is mijns inziens

²¹ Art. 6b jo. 8g Wet VPB 1969 resp.

²² *Kamerstukken II* 1990/1991, 22008, nr.2, p. 8.

²³ *Ibid*, p. 25; tezamen met rechtmatigheid worden doelmatigheid en doeltreffendheid aangemerkt als twee uiterst belangrijke kwaliteitseisen voor het wetgeven.

²⁴ Onder andere: Kooy & Hoebergen, *WFR* 2005/893; Kooy en Cremers, *WFR* 2009/538, par. 2.2.1; Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 32-39.

te rechtvaardigen vanuit de beschikbare literatuur in dit kader. In de literatuur wordt het staatssteunaspect van de zorgvrijstelling diverse malen benoemd, maar weinig diepgaand behandeld.²⁵ Middels dit onderzoek wordt mede getracht een bijdrage aan de verdieping van dat specifieke onderwerp te leveren.

²⁵ Van Dijk & Stevens 2015, p. 328-329.

2. Het Nederlandse zorglandschap in vogelvlucht

2.1 Inleiding

Zorgverlening kent een belangrijke plaats in de Nederlandse maatschappij. Het is derhalve geen toevalstreffer dat Nederland internationaal gezien vaak hoog scoort op het gebied van de prestaties van haar zorgstelsel.²⁶ Hieruit blijkt dat Nederland over één van de best presterende zorgstelsels ter wereld beschikt. Om dit zorgstelsel te laten functioneren is het Nederlandse zorgstelsel gestoeld op een complexe financierings- en organisatiestructuur.

Dit hoofdstuk heeft ten doel een beeld te vormen van het Nederlandse zorglandschap en recente ontwikkelingen op dit gebied. Diverse auteurs betogen namelijk dat de fiscale positie van zorginstellingen niet langer geheel in lijn ligt met demografische en innovatieve ontwikkelingen in Nederland.²⁷ In dit hoofdstuk worden derhalve kaders voor het vervolg van dit onderzoek vastgesteld door middel van de volgende onderzoeksvraag:

Hoe is het zorglandschap in Nederland ingericht en welke ontwikkelingen zijn te constateren ten aanzien van dit zorglandschap?

Alvorens de fiscale positie van zorginstellingen in hoofdstuk drie wordt beschreven, is het in het licht van de centrale probleemstelling van belang dat de wijze waarop Nederland haar zorgstelsel heeft ingericht – op zowel financieel als organisatorisch gebied – wordt toegelicht. Nadat deze achtergrond van het zorgstelsel is omschreven, worden enkele ontwikkelingen op het gebied van zorgverlening geschetst.

2.2 Zorgvoorzieningen in Nederland

2.2.1 Organisatie van het zorgstelsel in Nederland

Het zorglandschap in Nederland kent diverse partijen, die acteren op verschillende niveaus. Te denken valt aan de Gemeentelijke of Gemeenschappelijke Gezondheidsdienst (hierna: GGD), zorgverzekeraars of regionale zorgkantoren.²⁸ In Nederland worden zorgtaken uitgevoerd door overheidsinstanties enerzijds – bijvoorbeeld de GGD – en private partijen anderzijds. Kortom, in Nederland is een grote diversiteit aan zorginstanties aanwezig.

Om de zorgverlening door deze verscheidene partijen te kanaliseren, kent het Nederlandse zorgstelsel een vijftal stelselwetten.²⁹ De stelselwetten zijn onder meer van belang voor de toewijzing van

²⁶ Zie bijvoorbeeld: The Commonwealth Fund 2021.

²⁷ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 667-675; Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 32-39.

²⁸ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021 (appendix 4), p. 23.

²⁹ Boot 2020, p.139-222.

verschillende verantwoordelijkheden en de wijze van financiering van voornoemde zorgpartijen.³⁰ Sedert 2015 zijn de volgende zorgwetten te onderscheiden:³¹

1. De Zorgverzekeringswet (hierna: Zvw);
2. de Wet Langdurige Zorg (hierna: Wlz);
3. de Wet maatschappelijke ondersteuning (hierna: Wmo);
4. de Wet Publieke Gezondheid (hierna: Wpg); en
5. de Jeugdwet.

2.2.1.1 Zorgverzekeringswet

De Zvw omvat regels met betrekking tot de inrichting van zorg voor eenieder die zorg nodig heeft, welke zorg gericht is op verbetering of cultivering van de gezondheid van een persoon.³² Dit maakt deze zorg de meest zichtbare zorg in Nederland.³³ Enkele voorbeelden van zorgverleningswerkzaamheden die onder de Zvw vallen zijn: huisartsenzorg, (grote delen van) Geestelijke Gezondheidszorg (hierna: GGZ), verstrekking van bepaalde medicijnen en zorg verricht door medisch-specialisten.³⁴

2.2.1.2 Wet Langdurige Zorg

De Wlz volgt in omvang van de doelgroep – na de Zvw – op de tweede plaats.³⁵ Middels de Wlz zijn de belangrijkste kaders vastgesteld ten behoeve van zorg voor mensen die langdurige zorgvraag hebben, veelal met fysieke, mentale of verstandelijke beperking. De wet omvat regels voor instellingen voor bijvoorbeeld gehandicaptenzorg en verpleeghuizen. Ook langdurige ondersteuning voor ouderen aan huis valt onder de vleugels van de Wlz. Het betreft hier dus vaak, maar niet altijd, zorg die wordt verleend in een instelling waar mensen (al dan niet permanent) wonen.³⁶

2.2.1.3. Wet maatschappelijke ondersteuning

Middels de Wmo worden de verantwoordelijkheden – alsmede de financiering – op het gebied van zorgverlening die gericht is op bevordering van de participatie van mensen met diverse problematieken in de samenleving verdeeld. Deze mensen zijn in beginsel in ieder geval deels zelfredzaam, maar behoeven ondersteuning om te kunnen functioneren in de maatschappij.³⁷ Anders dan voornoemde stelselwetten, wordt door deze wet geen recht op zorgverlening verleend. Op grond van de Wmo hebben personen in beginsel een eigen verantwoordelijkheid voor hun deelname aan de maatschappij. Deze

³⁰ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 129-130.

³¹ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021.

³² Ibid. (appendix 4), p. 28.

³³ Ibid.

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid., p. 32.

³⁶ Ibid.

³⁷ Ibid., p. 35-36.

wet ziet alleen op ondersteuning hierin, mits blijkt dat deze ondersteuning onvoldoende in de persoonlijke kring van de betreffende burger te vinden is. Een vorm van zorg die op grond van de Wmo wordt verleend zijn de werkzaamheden van de organisatie 'Veilig Thuis'.³⁸ Veilig thuis is een advies- en meldpunt voor – bijvoorbeeld – mishandelingen van kwetsbare groepen. De exacte taken van en verantwoordelijkheden voor deze organisatie zijn neergelegd in de Wmo.

2.2.1.4. Wet Publieke Gezondheid

De Wpg ziet op preventieve publieke gezondheidszorg. De wet ziet dus op het voorkomen van ziektes in plaats van het verlenen van zorg, iets wat deze wet duidelijk onderscheidt van de drie voorgaande wetten. Daarnaast is de wet, in tegenstelling tot de andere stelselwetten, gericht op groepen.³⁹ Enkele zaken die op basis van deze stelselwet worden gereguleerd zijn: campagnes die aanzetten tot het stoppen met roken, vaccinatie-inlichtingen en overige voorlichtingsprogramma's die zien op gezondheid.⁴⁰

2.2.1.5. Jeugdwet

Zoals de naam reeds doet vermoeden, is de Jeugdwet een stelselwet die specifiek gericht is op de jeugd. De wet is dan ook van toepassing op zorg die wordt verleend aan kwetsbare jongeren, in beginsel tot hun achttiende levensjaar.⁴¹ Deze zorg wordt veelal jeugdzorg genoemd. Vergelijkbaar met de Wmo, ligt de verantwoordelijkheid voor het gezond en veilig opgroeien in beginsel in de eigen omgeving van de jeugdige.⁴² De Jeugdwet is evenwel pas van toepassing, indien hierin gebreken optreden die niet zijn op te lossen door de ouders of voogdij van het kind. Dan ontstaat toegang tot, door een gemeente georganiseerde, jeugdzorg op basis van de Jeugdwet. Een breed scala aan zorgwerkzaamheden voor jeugdigen worden op grond van de Jeugdwet verleend. Voorbeelden hiervan zijn:

- preventieve werkzaamheden vanuit de gemeente die gericht zijn op het voorkomen van opgroei- en opvoedingsproblemen en stoornissen, bijvoorbeeld het faciliteren van jongerenwerk of adviesgesprekken;⁴³ en
- pleegzorg.

2.2.1.6. Overige kaders

Hoewel middels deze vijf stelselwetten dus de verantwoordelijkheden van zorgverlening worden verdeeld, is de eindverantwoordelijkheid voor het gehele zorgstelsel gelegen bij de minister van

³⁸ Art. 4.1.1 e.v. Wmo.

³⁹ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021 (appendix 4), p. 40.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Art. 1.1 Jeugdwet; op basis van dit artikel is zogenoemde verlengde jeugdzorg in bepaalde gevallen mogelijk tot het drieëntwintigste levensjaar.

⁴² Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021 (appendix 4), p. 25.

⁴³ Art. 2.1 onderdeel a Jeugdwet.

Volksgezondheid, Welzijn en Sport (hierna: VWS).⁴⁴ Derhalve is de Rijksoverheid verantwoordelijk voor de kwaliteit, toegankelijkheid en betaalbaarheid van het zorglandschap in Nederland.⁴⁵

Naast deze stelselwetten bestaat nog een verscheidenheid aan wetten met raakvlakken aan de organisatie van het zorglandschap in Nederland.⁴⁶ In het kader van dit onderzoek naar de fiscale positie van zorginstellingen en de toepassing van de zorgvrijstelling, springt de “Wet toelating zorginstellingen” (hierna: WTZi) het meest in het oog. Middels de WTZi zijn namelijk enkele voorwaarden aan zorginstellingen gesteld om aanspraak te maken op, onder meer, de financiering van zorg door toepassing van de Zvw en Wlz. Deze voorwaarden kennen enige vergelijking met voorwaarden zoals deze zijn besloten in de fiscale positie van zorginstellingen, zoals in navolgend hoofdstuk uiteen wordt gezet. Zo dient op basis van de WTZi een winstoogmerk bij een zorginstelling in beginsel te ontbreken.^{47,48}

2.2.2 Financiering van het zorgstelsel in Nederland

Naast de vastlegging van verantwoordelijkheden en doel(groep)en, is ook de financiering van het Nederlandse zorglandschap op hoofdlijnen middels de vijf stelselwetten vastgesteld. In het vervolg van deze scriptie zal blijken dat de wijze waarop zorginstellingen en/of zorgactiviteiten worden gefinancierd van belang kan zijn voor de fiscale positie van zorginstellingen. Wegens deze koppeling van de financiering van zorginstellingen met de fiscaliteit, wordt hierna kort de wijze van financiering per stelselwet omschreven.

2.2.2.1. Zorgverzekeringswet

De Zvw is gebaseerd op marktwerking. Zorgverzekeraars concurreren met elkaar om verzekerden aan zich te binden. Zorgverzekeraars hebben daarbij een acceptatieplicht om iedere verzekeringsplichtige, die daarom vraagt, van een zorgverzekering te voorzien.⁴⁹ De verzekerden betalen een premie aan de zorgverzekeraar. De taak van de zorgverzekeraars is voorts het contracteren van zorgaanbieders, die aan de verzekerden zorg kunnen leveren. De zorg die vervolgens wordt verleend aan een verzekerde wordt, voor zover de betreffende verzekering strekt, betaald door de zorgverzekeraar.⁵⁰ Zorginstellingen

⁴⁴ Een bespreking van de verdeling van de diverse verantwoordelijkheden binnen elke stelselwet, behoudens financiële verantwoordelijkheden, gaat de kaders van dit onderzoek te buiten.

⁴⁵ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021 (appendix 4), p. 23.

⁴⁶ Ibid. p. 26; bijvoorbeeld de Geneesmiddelenwet.

⁴⁷ Art. 5 WTZi.

⁴⁸ In art. 3.1 Uitv. Besl. WTZi worden diverse uitzonderingen hierop gevormd; zo is het voor instellingen die uitsluitend mondzorg of kraamzorg verrichten wel toegestaan een winstoogmerk te hebben.

⁴⁹ Art. 3 lid 1 Zvw.

⁵⁰ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021 (appendix 4), p. 30.

die zorg leveren die onder de Zvw te scharen is, worden voor die zorg dus gefinancierd door zorgverzekeraars. De opbrengsten van zorgverzekeraars bestaan hoofdzakelijk uit drie componenten:⁵¹

1. een nominale premie, betaald door de verzekeringnemer;
2. een inkomensafhankelijke bijdrage – via het zorgverzekeringsfonds – van werkende verzekerden; en
3. een rijksbijdrage – via het zorgverzekeringsfonds – van de overheid.

Rijksbijdragen zijn afkomstig uit de staatskas. De inkomsten van de overheid zijn voornamelijk afkomstig uit belasting- en premieontvangsten van burgers en bedrijven. Ook zorginstellingen dragen hier derhalve aan bij, bijvoorbeeld indien zij winst maken en belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting.

Eenieder die in Nederland woont of eenieder voor wie loonbelasting wordt ingehouden is verplicht om ten minste een basiszorgverzekering af te sluiten.⁵² Dit basispakket omvat alle zorg die, binnen de kaders van de Zvw, wordt beschouwd als noodzakelijk.^{53,54}

2.2.2.2. Wet Langdurige Zorg

De Wlz wordt enerzijds collectief gefinancierd door middel van inkomensafhankelijke bijdragen. Middels de eerste box in de inkomstenbelasting wordt deze percentuele bijdrage van het inkomen van een belastingplichtige geïnd. Deze bijdragen worden gestort in het Fonds Langdurige Zorg (hierna: Flz).⁵⁵ Het Flz wordt anderzijds gevuld door middel van:

1. eigen bijdragen van zorgbehoevenden; en
2. rijksbijdragen.

Via regionale zorgkantoren wordt de zorg voor zorgbehoevenden die onder de Wlz vallen, verdeeld over zorginstellingen. Indien zorg toebedeeld is aan een zorginstelling, maakt de zorginstelling aanspraak op financiering uit het Flz.

⁵¹ Ibid., p. 31.

⁵² Art. 2 Zvw jo. art. 1.2.1. Wlz. Uitzonderingen op deze regel bestaan; indien bijvoorbeeld op grond van een geloofsovertuiging een zorgverzekering niet gewenst is, kan een vrijstelling van verzekeringsplicht aangevraagd worden bij de Sociale Verzekeringsbank. Dit geldt ook voor gevangenen en asielzoekers.

⁵³ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021 (appendix 4), p. 31.

⁵⁴ Voor specifiek vastgelegde zorgverleningsdiensten geldt een verplicht eigen risico: conform art. 19 lid 1 Zvw is het verplichte eigen risico €385. Op grond van art. 20 Zvw, mag het eigen risico wel vrijwillig worden verhoogd tot maximaal €835, mits hier een korting op de premie tegenover staat.

⁵⁵ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021 (appendix 4), p. 34.

2.2.2.3. Wet maatschappelijke ondersteuning

Zorg op grond van de Wmo wordt in beginsel gefinancierd uit het Gemeentefonds.⁵⁶ Dit fonds wordt door het Rijk gevuld. Hiernaast betalen Wmo-zorgbehoevenden veelal een eigen bijdrage en bekostigen gemeenten wmo-zorg via gemeentelijke belastingen.⁵⁷ Gemeenten kopen zorg in bij zorgaanbieders.

Het is daarnaast niet ongebruikelijk dat Wmo-zorgbehoevenden een persoonsgebonden budget toegekend krijgen, waarmee de personen zelf zorg kunnen inkopen. Zorginstellingen krijgen op grond van deze wet voor de geleverde zorg direct of indirect een financiering van de gemeente. Nadere regelgeving wordt door Gemeenten vastgelegd in verordeningen.⁵⁸

2.2.2.4. Wet Publieke Gezondheid

De Wpg kent op het gebied van financiering veel gelijkenissen met de Wmo. Wpg-activiteiten worden bekostigd vanuit het Gemeentefonds. Gemeenten beslissen ten aanzien van hetgeen hiervoor budgetteren en hebben hier veel beleidsvrijheid in; hetgeen eveneens wordt vastgelegd in verordeningen.⁵⁹

2.2.2.5. Jeugdwet

Op grond van de Jeugdwet hebben gemeenten de verplichting om jeugdzorg te organiseren. De gemeente sluit in beginsel contracten af met jeugdzorginstellingen. Ook in dit geval, vergelijkbaar met de Wmo, is het aan de gemeente om zorg in te kopen bij jeugdzorginstellingen en hen van financiering voor deze zorg te voorzien uit het Gemeentefonds.⁶⁰

2.2.2.6. Subsidies

In opdracht van het ministerie van VWS voert het Zorginstituut Nederland vier verschillende subsidieregelingen uit.⁶¹ Door middel van deze regelingen wordt bepaalde zorg gefinancierd of worden vernieuwingen in zorg die behoort tot de Zvw of Wlz gestimuleerd.⁶² Deze subsidieregelingen zijn derhalve ook gestoeld op de voornoemde stelselwetten, echter wordt in deze gevallen geen zorg ingekocht, maar een subsidie verstrekt aan instellingen om bepaalde zorg uit te voeren. Een voorbeeld van een dergelijke subsidie is de regeling 'Anonieme e-mental health'.⁶³

Één van de subsidieregelingen ziet op relatief dure zorg die wordt verleend aan patiënten tijdens een onderzoek naar de effectiviteit van de betreffende zorgverlening. Vereist voor deze subsidieregeling is

⁵⁶ Ibid., p. 37.

⁵⁷ Ibid., p.42.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ibid., p. 42.

⁶⁰ Ibid., p. 39.

⁶¹ 'Subsidieregelingen voor bestaande en nieuwe zorg', zorginstituutnederland.nl.

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

een aannemelijke werkzaamheid en een vastgestelde veiligheid van de zorgverlening.⁶⁴ Door de subsidie wordt de ontwikkeling van deze zorg gestimuleerd en voorkomen dat potentieel effectieve zorg de patiënt niet bereikt.⁶⁵ Deze subsidieregeling wordt uitgevoerd door middel van een samenwerking tussen het Zorginstituut Nederland en ZonMw.⁶⁶

ZonMw is binnen het zorglandschap ook een belangrijke organisatie, voornamelijk gefinancierd door diverse ministeries en de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek, die subsidies verstrekt voor de ontwikkeling en praktische toepassing op het gebied van gezondheid, zorg en welzijn.⁶⁷ Op deze wijze wordt een breed scala van zorgwerkzaamheden, van palliatieve zorg tot preventie van zorg, additioneel gefinancierd.⁶⁸

Ook diverse andere zorginstellingen ontvangen mogelijk op een andere basis subsidies. In de geestelijke (jeugd)-gezondheidszorg zijn diverse private zorginstellingen actief.⁶⁹ Deze zorginstellingen hebben geen regulier contract met een gemeente of zorgverzekeraar. Derhalve worden deze zorginstellingen voornamelijk bekostigd door middel van eigen bijdragen van de patiënt. Toch blijkt dat veel gemeenten ook bijdragen aan deze zorgverlening; vaak wordt naar deze instellingen verwezen met de term 'oncontracteerde zorgaanbieders'. Deze oncontracteerde zorgaanbieders blijken mogelijk individuele overeenkomsten te hebben afgesloten met gemeenten, op grond waarvan zij subsidies een financiering ontvangen.⁷⁰

2.3 Het Nederlandse zorglandschap in ontwikkeling

Het Nederlandse zorglandschap is volop in beweging. Veel factoren zijn van invloed op zorgverlening en leiden ertoe dat zorgverlening verandert. Zeker gedurende de coronapandemie waren veel veranderingen in de zorg zeer zichtbaar voor het brede publiek. Ook vinden minder (direct) zichtbare ontwikkelingen in de zorg plaats. Diverse auteurs stellen dat de fiscaliteit onvoldoende met deze ontwikkelingen meebeweegt.⁷¹

In de literatuur worden diverse factoren omschreven die van invloed zijn op veranderingen in zorguitgaven en daarmee ook het zorglandschap in Nederland.⁷² Deze factoren vormen de handvatten

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ 'Organisatie: De werkwijze van ZonMw', zonmw.nl.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Kropman & Smolenaars, *Follow The Money* 20 december 2023.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 667-675; Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 32-39.

⁷² Polder 2018, p. 42-47.

voor de duiding van de huidige ontwikkelingen in de zorg. Derhalve worden deze factoren ook als basis gebruikt ter vergelijking met de fiscale behandeling van zorginstellingen en ontwikkelingen op dat gebied. De – voor deze scriptie relevante – te onderscheiden factoren zijn:

1. Demografie;
2. technologie;
3. beleid; en
4. overige ontwikkelingen.

Per categorie worden enkele relevante en recente ontwikkelingen toegelicht, waarna een bespreking plaatsvindt van de wijze waarop deze ontwikkelingen zorgverlening door zorginstellingen doen veranderen.

2.3.1. Demografische ontwikkelingen

Demografische ontwikkelingen zijn van invloed op zorgverlening in Nederland. Demografische ontwikkelingen zijn onder te verdelen in enerzijds de omvang van de bevolking en anderzijds de gemiddelde leeftijd onder de bevolking.

Het verloop van de Nederlandse bevolking is afhankelijk van migratie, geboorte en sterfte.⁷³ Verwacht wordt dat het immigratiesaldo in ieder geval in de periode tot 2050 toeneemt.⁷⁴ Naar verwachting neemt ook de vergrijzing toe tot 2040.

Na 2040 wordt, op basis van geboortecijfers, een lichte daling van de vergrijzing verwacht.⁷⁵ Evident is dat voor een gemiddeld oudere bevolkingsgroep, gemiddeld meer zorg nodig is. Kortom: een veranderende bevolkingsgroep leidt tot een andere zorgvraag, waardoor zorgverlening in ontwikkeling blijft. Mede vanwege vergrijzing stijgt de zorgvraag, terwijl de arbeidskrachten – ofwel beroepsbevolking – in de zorg naar verwachting onvoldoende zullen blijven meegroeien.⁷⁶

De krapte die door deze demografische ontwikkelingen in Nederland in de zorg ontstaat, vraagt om oplossingen. Deze oplossingen kunnen liggen in bijvoorbeeld andere beleidsoverwegingen⁷⁷ en technologische ontwikkelingen.⁷⁸

⁷³ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 41.

⁷⁴ NIDI & CBS 2021, p. 27.

⁷⁵ CBS 2018, p. 5.

⁷⁶ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 10.

⁷⁷ Ibid., p. 229.

⁷⁸ Ibid., p. 219-221.

2.3.2. Technologische ontwikkelingen

Technologische ontwikkelingen in de zorg volgen zich in hoog tempo op.⁷⁹ Recentelijk is bijvoorbeeld voor het eerst in Nederland met succes een kunsthart bij een patiënt geplaatst.⁸⁰ Maar, technologische ontwikkelingen in de zorg zijn niet beperkt tot dit soort zogenoemde medisch-technologische ontwikkelingen. Ook faciliterende technologie wordt steeds verder ontwikkeld. Recentelijk heeft de coronapandemie ook op dit vlak bijgedragen; zo hebben videoconsulten gedurende deze pandemie aan populariteit gewonnen ten opzichte van fysieke spreekuren.⁸¹

Diverse technologische ontwikkelingen kunnen bijdragen aan een efficiëntere inzet van middelen in de zorg.⁸² Het is evident dat educatie- en implementatiewerkzaamheden ten aanzien van deze technologie, zorginstellingen tijd en geld kosten. Dit geld en deze tijd is veelal niet direct verbonden aan het genezen van patiënten, maar leidt mogelijk wel tot (toekomstige) betere zorgverlening.

2.3.3. Beleidskeuzes

Een recente wijziging in het landelijke beleid van jeugdzorg, werk en inkomen, ouderenzorg en zorg voor langdurig zieken en ouderen betreft de decentralisatie hiervan in 2015.⁸³ Zoals uit voorgaande passages reeds is gebleken wordt deze zorg momenteel onder de verantwoordelijkheid van gemeenten geschaard. Vóór 2015 was de Rijksoverheid belast met deze verantwoordelijkheid.

Een andere opvallende beleidskeuze betreft het inzetten van preventie. In de literatuur wordt vaak in de richting van preventie gewezen om de ontwikkelingen van de veranderende zorgverlening op te vangen.⁸⁴ Meer preventieve zorgverlening zou moeten leiden tot voorkoming van ziekten en een afname van de zorgvraag. De afgelopen 15 jaar hebben ook ontwikkelingen plaatsgevonden in het denken over preventie.⁸⁵ Hierbij moest het uitgangspunt worden genomen dat in de gezondheidszorg niet vanuit ziekte, maar vanuit gezondheid moet worden gedacht.⁸⁶

Door middel van zorgpreventiewerkzaamheden wordt de bevordering van de gezondheid nagestreefd, alsmede deze gezondheid in stand te houden.⁸⁷ Bekend is dat diverse preventieve werkzaamheden in

⁷⁹ Ibid., p. 64.

⁸⁰ 'Eerste kunsthart in Nederland', umcutrecht.nl 15 november 2021.

⁸¹ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 66.

⁸² Ibid., p. 220-221.

⁸³ 'Decentralisatie van overheidstaken naar gemeenten', rijksoverheid.nl/onderwerpen/gemeenten (online, geraadpleegd op 20 januari 2024).

⁸⁴ Broeders e.a. 2018; Van Gils e.a., *TSG* 2020/98, p. 95.

⁸⁵ Van Herwijnen, Pasman & Plochg 2022, p. 12-13.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Van den Berg e.a. 2013, p. 16.

de brede zin leiden tot aanzienlijke gezondheidsbaten.⁸⁸ Bij preventie kan gedacht worden aan directe zorgpreventie enerzijds, zoals preventief onderzoek naar – bijvoorbeeld – darmkanker onder een specifieke leeftijdscategorie en preventieve psychische hulp bij jeugdigen. Anderzijds kan worden gedacht aan indirecte zorgpreventie met raakvlakken aan de zorg, maar die primair plaatsvinden op andere beleidsterreinen, zoals investeringen in defensie, of sociale zekerheid.⁸⁹

Ook zorginstellingen kunnen een grote bijdrage leveren in het voorzien van preventieve zorgverlening. Evenwel ziet preventie dus niet op het direct genezen van zieke mensen, maar draagt het bij aan de voorkoming van ziektes. Dit draagt bij aan een efficiëntere inzet van geld in de zorg. Precies om voornoemde reden is preventie een belangrijk speerpunt van het ministerie van VWS voor de verdere ontwikkeling van het Nederlandse zorglandschap; het vormt immers een manier om de druk op zorgverlening te reduceren.⁹⁰

2.3.4. Overige ontwikkelingen

Steeds meer zorginstellingen werken samen met andere zorginstellingen om zorg beter te reguleren.⁹¹ De Covid-pandemie heeft deze ontwikkeling in een stroomversnelling gebracht.⁹² Ook technologische ontwikkelingen op het gebied van *e-health* bevorderen deze ontwikkeling.⁹³ Bijkomend kozen en kiezen zorginstellingen er steeds vaker voor om diverse werkzaamheden onder te brengen in aparte vennootschappen.⁹⁴

Ook veranderende verwachtingen van zorg binnen de samenleving veranderen de zorgverlening in Nederland.⁹⁵ Doordat mogelijkheden op medisch gebied toenemen, bijvoorbeeld door technologische ontwikkelingen en betere informatiebeschikking over ziekten, stijgen de verwachtingen binnen de samenleving over zorgverlening. Dit leidt ertoe dat zaken steeds vaker het zorglandschap in worden getrokken; ook wel medicalisering van de zorg genoemd.⁹⁶ Doordat verwachtingen met betrekking tot geneeskunde hoger worden, wordt het voor patiënten steeds lastiger te accepteren dat een medische

⁸⁸ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 264.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Ministerie van VWS 2018, p. 3-8.

⁹¹ BDO 2021, p. 9.

⁹² Ibid., p. 11.

⁹³ Met *e-health* wordt bedoeld op het elektronisch inrichten van diverse processen in de zorg. Elektronische patientdossiers (EPD) zijn hier een voorbeeld van. Het gebruik van EPD maakt het voor samenwerkende zorginstellingen gemakkelijk om informatie over patiënten in te zien en te delen.

⁹⁴ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 6-7.

⁹⁵ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 70.

⁹⁶ Ibid.; Van Dijk e.a., *IJHPM* 2016/5, p. 619-622.

aandoening niet kan worden gediagnosticeerd, genezen of opgelost. Om deze reden wordt, onder druk van een patiënt, mogelijk langer gezocht naar een diagnose.

Als een ander bekend gevolg hiervan wordt ook wel de diagnostisering rondom *Attention Deficit (Hyperactivity) Disorder* (beter bekend als AD(H)D) genoemd. Doordat verwachtingen met betrekking tot geneeskunde hoger worden, wordt naar aanleiding van druk gedrag AD(H)D diagnoses eerder gesteld en derhalve wordt ook sneller medicatie hiervoor uitgeschreven.⁹⁷ In het verlengde van medicalisering is de manier waarop door de maatschappij naar zorg kijkt ook aan verandering onderhevig door de tijd heen. Een voorbeeld hiervan betreft geestelijke gezondheidszorg (hierna: GGZ). Lange tijd maakte GGZ geen onderdeel uit van zorgverlening die werd gedekt door verzekeringen, totdat in 1968 de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (Hierna: AWBZ) werd geïntroduceerd, waarmee tevens langdurige zorg werd gedekt. Pas vanaf het einde van de 20^e eeuw ontstonden de eerste aanzetten tot gedetailleerde diagnostiek- en behandelopties met standaarden over angst, depressie en problematisch alcoholgebruik.⁹⁸ Maatschappelijk gezien heeft op deze wijze een verbreding plaatsgevonden van het Nederlandse zorglandschap.

2.3 Juridische structuur van zorginstellingen in Nederland

Zorginstellingen zijn in hun exploitatie in beginsel niet gebonden aan een specifieke rechtsvorm. Zorginstellingen zijn derhalve vrij om een rechtsvorm te kiezen die hen past. De meest gebruikte rechtsvorm is momenteel – met ruime meerderheid – de besloten vennootschap (hierna te noemen: BV).⁹⁹ Voorts zijn de vereniging en stichtingen nog een belangrijke groep rechtsvormen voor zorginstellingen.¹⁰⁰ Een klein deel van de zorginstellingen wordt voorts gedreven in de rechtsvorm coöperatie.¹⁰¹ Op het moment van schrijven zijn slechts vijf zorginstellingen die vanuit een naamloze vennootschap (hierna te noemen: NV) worden gedreven.¹⁰² Schematisch kan de volledige verdeling als volgt worden weergegeven.

⁹⁷ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021, p. 70.

⁹⁸ Dopper 2019, p. 3-14.

⁹⁹ CBS, 'Bedrijven; bedrijfsgrootte en rechtsvorm', opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/81588ned/table?fromstatweb, 23 november 2023.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Ibid.

Tabel 1 Verdeling rechtsvormen onder zorglichamen in Nederland 3^e kwartaal 2023.

(Bron: CBS, 'Bedrijven; bedrijfsgrootte en rechtsvorm', opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/81588ned/table?fromstatweb, 23 november 2023).

Onderwerp ▼		Q Gezondheids- en welzijnszorg
Totaal bedrijven	aantal	228 480
Rechtsvorm		
Rechtspersonen		
Totaal rechtspersonen	aantal	24 885
Besloten vennootschap (BV)	aantal	18 590
Naamloze vennootschap (NV)	aantal	5
Coöperatieve vereniging	aantal	265
Vereniging of stichting	aantal	5 885
Overheid	aantal	35
Overig of onbekend	aantal	110

Ten tijde van de introductie van de zorgvrijstelling medio vorige eeuw was sprake van een periode waarin taken van zorginstellingen voornamelijk werden uitgevoerd door de overheid of stichtingen.¹⁰³

Voor een stichting is het kenmerkend dat deze instelling met behulp van vermogen dat daartoe is bestemd, een specifiek – statutair – doel verwezenlijkt. Stichtingen hebben een civielrechtelijk winstuitkeringsverbod aan de oprichters of diegenen die deelnemen aan organen van de stichting.¹⁰⁴ Noch mag winst aan anderen worden uitgekeerd, tenzij de uitkering een ideële of sociale bestemming hebben.¹⁰⁵

Een BV heeft daarentegen een in aandelen verdeeld kapitaal waarmee zeggenschap kan worden verdeeld over aandeelhouders. Dat momenteel de BV een groot aandeel heeft in de rechtsvormverdeling onder zorginstellingen kan te wijten zijn aan reeds vastgestelde ontwikkelingen. Uit jurisprudentie blijkt namelijk dat samenwerkingsverbanden beweegredenen voor een omzetting van een stichting in een BV vormen.¹⁰⁶ Een stichting leent zich wegens voornoemde kenmerken onvoldoende om als dochter te worden ingezet waar zeggenschap over uitgeoefend kan worden.¹⁰⁷

Daarnaast is evident dat de decentralisatie van de zorg in Nederland van invloed is op de sterke afname van het aantal overheidsinstellingen op het gebied van gezondheidszorg.

¹⁰³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 6.2.1.

¹⁰⁴ Art. 2:285 BW.

¹⁰⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶ Bijvoorbeeld Hof Den Haag 29 november 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:2333, r.o. 2.4.

¹⁰⁷ *Ibid.*

2.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is het Nederlandse zorglandschap op hoofdlijnen toegelicht, waarbij ook ruimte is gegeven aan de ontwikkelingen die binnen dit zorglandschap plaatsvinden. Daarmee is antwoord gegeven op de eerste deelvraag van dit onderzoek:

'Hoe is het zorglandschap in Nederland ingericht en welke ontwikkelingen zijn te constateren ten aanzien van dit zorglandschap?'

Het Nederlandse zorglandschap is gestoeld op een vijftal wetten, ook wel stelselwetten genoemd: de Zorgverzekeringswet, de Wet Langdurige Zorg, de Wet maatschappelijke ondersteuning en de Wet Publieke Gezondheid. Samen vormen deze wetten de basis van vrijwel alle zorg in Nederland, onderverdeeld in diverse doelgroepen.

De stelselwetten zijn onder meer van belang voor de toewijzing van verschillende verantwoordelijkheden en de wijze van financiering van zorginstellingen die deze zorg verlenen. Uit de stelselwetten blijkt dat zorginstellingen hun gelden vaak van gemeenten ontvangen. Hierop zijn binnen de stelselwetten twee uitzondering: zorg op grond van de Zorgverzekeringswet en Wet Langdurige zorg. Zorg die wegens uiteenlopende redenen niet onder een stelselwet kan worden uitgevoerd wordt onder voorwaarden gefinancierd middels subsidies. Zorgverlening die niet op subsidiebasis wordt gefinancierd, wordt veelal gefinancierd door eigen bijdragen van patiënten.

Recente en verwachte ontwikkelingen in het Nederlandse zorglandschap zijn onder te verdelen in vier categorieën: demografie, technologie, beleid en overig. De belangrijkste ontwikkelingen op deze gebieden zijn als volgt samen te vatten:

1. De Nederlandse bevolking vergrijsst en neemt in omvang toe, waardoor meer zorgvraag ontstaat en tegelijk minder zorgmedewerkers werkzaam zullen zijn.
2. Nieuwe technologie wordt in een hoog tempo ontwikkeld. De kosten die zorginstellingen moeten maken om de technologie "bij te houden" dragen niet direct bij aan het genezen van mensen, maar kunnen op langere termijn efficiëntiewinst opleveren.
3. Nederland zet – gedeeltelijk noodgedwongen wegens de vergrijzing – steeds meer in op preventie in plaats van genezing.
4. Zorginstellingen werken steeds vaker met elkaar samen om zorg beter te kunnen reguleren en brengen daarnaast steeds vaker aparte zorgwerkzaamheden onder in verschillende lichamen. Dit vormt een aanleiding voor het feit dat zorginstellingen steeds vaker worden ondergebracht in een BV en minder vaak in een stichting of vereniging.

3. Zorginstellingen in de fiscaliteit: een anamnese

3.1 Inleiding

De zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting is volgens diverse auteurs niet langer in lijn met de ontwikkelingen in het Nederlandse zorglandschap.¹⁰⁸ In deze scriptie wordt onderzoek gedaan naar de vraag of hier inderdaad sprake van is én, indien dit het geval is, welke oplossingen hiervoor kunnen worden aangedragen. Hiervoor is het eerst noodzakelijk om vast te stellen wat de positie van zorginstellingen binnen de Wet VPB 1969 is, alsmede in welke gevallen en op welke wijze de toepassing van de zorgvrijstelling plaatsvindt. De volgende stap in dit onderzoek wordt gezet aan de hand van de volgende vraag:

Wat is de positie van zorginstellingen in de vennootschapsbelasting in Nederland, en in welke gevallen en op welke wijze vindt de toepassing van de zorgvrijstelling plaats?

In dit hoofdstuk wordt een beeld geschetst van de fiscale positie van zorginstellingen. Onderzocht wordt hoe zorginstellingen in de vennootschapsbelasting worden betrokken of juist buiten de reikwijdte van de vennootschapsbelasting vallen.

Naast aspecten van de vennootschapsbelasting die specifiek gericht zijn op zorginstellingen – zoals de zorgvrijstelling – zijn tevens bredere aspecten van de vennootschapsbelasting op zorginstellingen van toepassing. Om een beeld van de algemene vennootschapsbelastingplicht van zorginstellingen te schetsen, worden – voor zover relevant – enkele algemene vennootschapsbelastingaspecten uiteengezet die tevens toepassing kunnen treffen op zorginstellingen. Dit maakt immers ook onderdeel uit van de fiscale positie van zorginstellingen.

Voorts wordt de wijze waarop de zorgvrijstelling van toepassing is op zorginstellingen uiteengezet. Dit vormt de basis om in het vervolg van dit onderzoek de doeltreffendheid en doelmatigheid van de huidige zorgvrijstelling te toetsen en aanbevelingen te doen voor een invulling van de zorgvrijstelling die beter in de pas loopt met maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van de zorg.

De uiteenzetting van de zorgvrijstelling vormt samen met een beknopte weergave van de algemene positie van zorginstellingen in de Wet VPB 1969 de beantwoording van de voorliggende deelvraag binnen dit hoofdstuk.

¹⁰⁸ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 675 & Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 39.

3.2 Zorginstellingen in de vennootschapsbelasting

3.2.1. Kenmerken vennootschapsbelasting

De vennootschapsbelasting is een directe aanslagbelasting, geheven over de winsten van een lichaam binnen een tijdvak. De term 'lichaam' is een verzamelnaam voor de belastingplichtige subjecten. In 2024 wordt in beginsel vennootschapsbelasting geheven over de winsten van de subjectief belastingplichtige lichamen op basis van de volgende tarieftabel.¹⁰⁹

Tabel 2 Tarieven vennootschapsbelasting 2024.

Schijf	Tarief
1. €0 tot en met € 200.000	19%
2. Vanaf € 200.000	25,8%

3.2.2. Subjectieve vennootschapsbelastingplicht

De binnenlandse subjectieve vennootschapsbelastingplicht is gekoppeld aan de rechtsvorm waarin activiteiten worden geëxploiteerd en is neergelegd in art. 2 Wet VPB 1969. Op grond van dit artikel kunnen lichamen worden onderverdeeld in onbeperkt vennootschapsbelastingplichtigen enerzijds en beperkt vennootschapsbelastingplichtigen anderzijds. Zorginstellingen kunnen worden geëxploiteerd in beide categorieën lichamen.

3.2.2.1 Onbeperkte belastingplicht

Art. 2, lid 1, onderdelen a tot en met d Wet VPB 1969 bevatten een opsomming van onbeperkt belastingplichtige rechtsvormen.¹¹⁰ Onbeperkt belastingplichtige lichamen worden – ten aanzien van de vennootschapsbelasting – geacht een onderneming te drijven met behulp van het gehele vermogen.¹¹¹ Op basis hiervan zullen in beginsel alle resultaten van dit betreffende lichaam in de grondslag voor de vennootschapsbelasting worden betrokken. Zorginstellingen worden doorgaans gedreven in de vorm van een BV, stichting of in enkele gevallen een coöperatie.¹¹² Ook is een enkele zorginstelling in een naamloze vennootschap (hierna te noemen: NV) ondergebracht.¹¹³ Zorginstellingen die worden geëxploiteerd in vorm van een coöperatie, BV of NV zijn – wegens hun rechtsvorm en op grond van art.

¹⁰⁹ Art. 22 Wet VPB 1969.

¹¹⁰ Volledigheidshalve merk ik op dat belastingplichtig op grond van dit artikel zijn: de naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschap, coöperatie en verenigingen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen die op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreden en verenigingen en stichtingen die wettelijk zijn toegelaten als instellingen die in het belang van volkshuisvesting werkzaam zijn.

¹¹¹ Schuijt, in: *NDFR Artikelsgewijs commentaar*, aant. 3 bij art. 2 Wet VPB 1969 (online, bijgewerkt 2 november 2023).

¹¹² Zie tevens onderdeel 2.3 van dit onderzoek.

¹¹³ Ibid.

2, eerste lid, onderdeel a tot en met d Wet VPB 1969 – in beginsel volledig vennootschapsbelastingplichtig.

3.2.2.2 Beperkte belastingplicht

Stichtingen en verenigingen zijn vennootschapsbelastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven (hierna worden beide voornoemde rechtsvormen, indien het een zorginstelling betreft, aangeduid met: zorgstichting)¹¹⁴. Concreet betekent dit dat zorgstichtingen per activiteit zullen moeten toetsen of een onderneming wordt gedreven en daarmee belastingplicht ontstaat. Hierna dient onderscheid te worden gemaakt tussen belaste en onbelaste activiteiten.

Afgevraagd kan worden op welke wijze activiteiten van elkaar dienen te worden onderscheiden. Uit de literatuur en parlementaire geschiedenis blijkt dit onderscheid conform het volgende te moeten worden gemaakt: een activiteit wordt in dit kader gezien als “een samenhangend geheel van handelingen om een prestatie in de vorm van de levering van een goed of dienst tot stand te brengen.”^{115,116}

Het begrip ‘onderneming’ is niet nader gedefinieerd in de Wet VPB 1969. Of sprake is van een onderneming – en daarmee in beginsel vennootschapsbelastingplicht – ten aanzien van een activiteit, wordt beoordeeld op grond van de ondernemingscriteria die zijn vastgelegd in de jurisprudentie in het kader van de Wet inkomstenbelasting 2001.¹¹⁷

In de literatuur wordt op basis van jurisprudentie samengevat dat van een onderneming sprake is indien een activiteit voldoet aan de volgende cumulatieve eisen:¹¹⁸

1. Sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
2. die deelneemt aan het economische verkeer; en
3. een winsttoogmerk heeft.

Deze eisen vormen een dynamische ondernemingstoets waaraan beperkt belastingplichtige lichamen doorlopend dienen te toetsen. Een zogenoemde sfeerovergang van “belast” naar “onbelast” en *vice versa* is hierdoor mogelijk. Indien een eerstgenoemde sfeerovergang plaatsvindt, dient de betreffende stichting of vereniging op dat moment een openingsbalans op te stellen. In het geval een sfeerovergang

¹¹⁴ Art. 2 lid 1, onderdeel e Wet VPB 1969.

¹¹⁵ *Kamerstukken I* 2014/15, 34 003, F, p. 4-5.

¹¹⁶ Voor een nadere uiteenzetting van dit criterium wordt volstaan met een verwijzing naar Van Kreveld & Lubbers *WFR* 2018/68, p. 474-479.

¹¹⁷ Zie voor deze ondernemingscriteria bijvoorbeeld (niet limitatief): Hof Amsterdam 15 november 1985, ECLI:NL:GHAMS:1985:AX1319; Hof Leeuwarden 15 mei 2012, ECLI:NL:GHLEE:2012:BW6130; HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:340.

¹¹⁸ Bresser 2019, par. 4.3.

naar “onbelast” zich voordoet, vindt in beginsel afrekening in de vennootschapsbelasting plaats over eventuele stille reserves, goodwill en fiscale reserves¹¹⁹ die zich binnen het lichaam bevinden.

Aan de eerste twee eisen wordt door zorgstichtingen doorgaans, in tegenstelling tot de laatste eis, snel voldaan. Omwille het doel van dit onderzoek, zijnde de fiscale positie van zorginstellingen, volgt hierna enkel een analyse van dit winstoogmerk tegen de achtergrond van de fiscale positie van zorginstellingen.¹²⁰

Het bestaan van een winstoogmerk is in de jurisprudentie geobjectiveerd. Naast het feit dat het ontbreken van een winstoogmerk statutair kan zijn vastgelegd,¹²¹ wordt een winstoogmerk verondersteld aanwezig te zijn in het geval structurele overschotten worden behaald. Van ‘het behalen van structurele overschotten’ is sprake indien twee á drie jaren achtereenvolgens op balansdatum overschotten zijn behaald. Voor de berekening van het resultaat kunnen commerciële cijfers (jaarrekeningen) een uitgangspunt bieden, maar zijn cijfers op basis van fiscale wetgeving leidend.¹²² Hierbij is het evenwel niet van belang wat de bestemming van het betreffende overschot is.¹²³ Ook nabije toekomstverwachtingen kunnen in dit beoordelingskader betrokken worden.¹²⁴

Zorginstellingen die op grond van stelselwetten worden gefinancierd voeren in beginsel werkzaamheden uit die niet of nauwelijks winstgevend zijn.¹²⁵ De ontvangen bedragen vormen binnen de kaders van de stelselwetten vaak een vergoeding voor de geleverde zorg. Een gevolg hiervan is dat zorginstellingen op basis van voornoemde jurisprudentie in beginsel geen winstoogmerk zullen hebben ten aanzien van die activiteiten; er worden immers geen structurele overschotten behaald, zo kan worden betoogd. Echter, is het ook goed mogelijk dat – bijvoorbeeld op basis van de Jeugdwet – contractzorg wordt geleverd. Dit houdt veelal in dat zorginstellingen een jaarlijks budget van de gemeente krijgen om jeugdzorg te verlenen in een bepaald gebied. In dergelijke gevallen is het niet ondenkbaar dat jaarlijks een bedrag aan overschot van dit initiële budget resteert.

¹¹⁹ Zoals een mogelijk gevormde herinvesteringsreserve ex art 3.54 Wet IB 2001.

¹²⁰ Voor een nadere en volledige uiteenzetting van de eis één en twee wordt volstaan met een verwijzing naar Bresser 2019, par. 4.3-4.3.2.

¹²¹ Indien dit het geval is, is dit slechts richtinggevend voor de beoordeling of sprake is van een winstoogmerk. Een dergelijke statutaire bepaling is niet doorslaggevend voor de toetsing aan dit criterium. Zie: Bresser 2019, par. 4.3.4.

¹²² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 8 augustus 2023 (*Stcrt.* 2023, 23036); per laatstgenoemde actualisatie van dit besluit is verduidelijkt dat niet met alle fiscale wetgeving rekening gehouden hoeft te worden bij het opstellen van fiscale cijfers, zo zijn de afschrijvingsbeperkingen op gebouwen fictieve loonkostenaf trek en de bestedingsreserve uitgesloten bij deze beoordeling.

¹²³ Als belangrijke jurisprudentie op dit punt kan (niet-limitatief) worden gezien: HR 29 juni 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2534; HR 12 februari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8100; HR 17 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3485 en Hof Arnhem 23 juli 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BJ3318.

¹²⁴ Zoals het geval was in HR 17 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3485 (zie r.o. 3.3.3.).

¹²⁵ Op grond van de WTZi (hoofdstuk 2) dient een winstoogmerk bij de zorginstelling zelfs afwezig te zijn, alvorens aanspraak kan worden gemaakt op financiering middels (één van de) de stelselwetten.

Evenwel zijn om uiteenlopende redenen ook private zorginstellingen actief die voorts geen of beperkt aanspraak maken op financiering op grond van de stelselwetten. In hoofdstuk twee is reeds uiteengezet dat deze zorginstellingen mogelijk een subsidie ontvangen en voor zover dit niet het geval is afhankelijk zijn van eigen bijdragen van patiënten. Deze zorginstellingen kunnen (zeer) lucratief zijn.¹²⁶

Van een winstoogmerk zal derhalve in de laatste twee gevallen – contractzorg en eigen bijdragen – mogelijk sprake zijn, zeker in het geval dat de betreffende zorg in een jaar goedkoper kan worden verleend dan ingeschat. De kans dat een overschot van dit initiële Jeugdwetbudget resteert zal in dat geval toenemen. In het geval van private instellingen lijkt de BV echter de voorkeur als rechtsvorm te genieten.¹²⁷ Hierdoor zullen die private instellingen in beginsel onbeperkt belastingplichtig zijn.

Veel zorginstellingen ontvangen hun gelden ofwel op grond van één van de stelselwetten, ofwel op een andere grond (geen contractzorg), bijvoorbeeld door middel van subsidies. Ten aanzien van situaties waarin stichtingen en verenigingen structurele overschotten behalen als gevolg van de ontvangsten van subsidies,¹²⁸ wordt in twee gevallen voorwaardelijk goedgekeurd dat van een winstoogmerk geen sprake is.^{129,130} Zorgstichtingen die op basis van contracten zorg verlenen zullen veelal niet kwalificeren voor de goedkeuringen uit het subsidiebesluit. De ingekochte zorg op basis van de stelselwetten wordt immers feitelijk niet als subsidie aangemerkt.¹³¹ Voor gesubsidieerde zorgstichtingen geldt dat de goedkeuringen uit dit subsidiebesluit onder voorwaarden ertoe kunnen leiden dat zij geen vennootschapsbelastingplicht dragen.¹³²

Indien geconcludeerd wordt dat van een winstoogmerk bij een zorgstichting geen sprake is, volgt een volgende toets. Vastgesteld dient te worden of de zorgstichting “in concurrentie treedt met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door onbeperkt belastingplichtige lichamen.”¹³³ Indien aan dit concurrentie criterium wordt voldaan, wordt een onderneming ten aanzien van een activiteit bij een zorgstichting aanwezig geacht

De vraag of sprake is van “in concurrentie treden” kan in het kader van het concurrentie criterium bevestigend worden beantwoord indien onbeperkt belastingplichtige lichamen op deze markt actief

¹²⁶ Kropman & Smolenaars, *Follow The Money* 20 december 2023.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Waarbij ten aanzien van het begrip subsidie wordt aangesloten bij de definitie ex art. 4:21 Awb.

¹²⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 augustus 2023 (*Stcrt.* 2023, 23036).

¹³⁰ Dit is het geval indien de werkzaamheden van een stichting of vereniging voor ten minste 70% middels subsidies worden gefinancierd en de stichting daarnaast alleen eigen bijdragen ontvangt van degenen voor wie het activiteiten verricht; en/of indien een stichting of vereniging subsidies ontvangt waarmee een overschot wordt behaald, waarvoor een terugbetalings- en/of bestedingsverplichting is opgenomen in de subsidievoorwaarden. Zie ook: Ibid., onderdeel 2.3.1.

¹³¹ Wegens de definitie ‘subsidie’ ex art. 4:21 Awb.

¹³² Denk hierbij aan subsidies die worden verleend door het Zorginstituut Nederland of ZonMw.

¹³³ Art. 4 Wet VPB 1969.

kunnen zijn; ook potentiële concurrentie kwalificeert als concurrentie voor het concurrentie criterium.¹³⁴ Niet van belang is hierbij dat de concurrentie door de zorgstichting wordt beoogd.¹³⁵

Opgemerkt dient echter te worden dat het constateren van concurrentie, ook na het doorlopen van de ondernemingscriteria, nog niet leidt tot vennootschapsbelastingplicht. Aan de betreffende (concurrerende) activiteit dient ook door een particulier een zogenoemd bescheiden bestaan te kunnen worden ontleend. Wanneer hiervan sprake is, is niet vastgelegd. Het is een dynamisch begrip.¹³⁶

Voor zorgstichtingen zonder winstoogmerk is het mijns inziens denkbaar dat zij (al dan niet potentieel) in concurrentie treden als bedoeld op grond van het concurrentie criterium. Onbeperkt belastingplichtige zorginstellingen kunnen namelijk in concurrentie treden met de zorgstichting. In dat geval kan echter worden afgevraagd in hoeverre zorgwerkzaamheden leiden tot resultaten waaraan een bescheiden bestaan kan worden ontleend, wegens de financieringswijze op contractbasis.

Gesubsidieerde zorgstichtingen kunnen op grond van het concurrentie criterium eveneens in de vennootschapsbelastingplicht worden betrokken, ongeacht of deze zorgstichtingen voldoen aan de subsidie-goedkeuringen van de staatssecretaris. Na de winstoogmerktoets kan immers nog worden vastgesteld dat sprake is van concurrentie en daarmee vennootschapsbelastingplicht.

3.3 Vrijgestelde zorginstellingen

In voorgaande onderdelen is uiteengezet op welke wijze zorginstellingen in de vennootschapsbelasting worden betrokken of juist buiten de reikwijdte van de vennootschapsbelasting blijven. Hieruit is gebleken dat zorg-BV's in de vennootschapsbelasting worden betrokken en dat het – afhankelijk van de specifieke situatie – ook goed mogelijk is dat een zorgstichting vennootschapsbelastingplichtig zal zijn.

Indien een lichaam vennootschapsbelastingplichtig is, is het voorts mogelijk dat ten aanzien van dit lichaam een subjectieve of objectieve vrijstelling van kracht is. Een belangrijke subjectieve vrijstelling voor zorginstellingen kan de zorgvrijstelling zijn. Indien deze vrijstelling van toepassing is, is het hele lichaam vrijgesteld van vennootschapsbelastingplicht. In het kader van de centrale onderzoeksvraag van dit onderzoek wordt hierna ruime aandacht besteed aan de zorgvrijstelling.

Alvorens hiertoe wordt overgegaan wordt een andere, minder specifieke, subjectieve vrijstelling toegelicht. Deze vrijstelling kan van toepassing zijn op stichtingen en verenigingen, maar niet op onbeperkt belastingplichtige lichamen.

¹³⁴ Bresser 2019, par. 4.3.

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid., par. 5.6.

3.3.1 Subjectieve vrijstelling stichting en vereniging

Indien en voor zover een stichting of vereniging thans vennootschapsbelastingplichtig is, kunnen deze stichtingen en verenigingen mogelijk aanspraak maken op een voorwaardelijke subjectieve vrijstelling die van rechtswege van toepassing is, waardoor de vennootschapsbelastingplicht feitelijk toch achterwege blijft. Hiervan is in beginsel sprake “indien de winst van het jaar niet meer bedraagt dan €15.000 dan wel in het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan €75.000.”^{137,138} Een stichting of vereniging kan een verzoek doen bij de inspecteur om af te zien van deze vrijstelling.¹³⁹ Zorgstichtingen met een beperkte winst *casu quo* beperkte overschotten kunnen zodoende reeds op grond van de subjectieve vrijstelling voor stichtingen en verenigingen vrijgesteld zijn van vennootschapsbelastingplicht, ongeacht of deze zorgstichtingen voldoen aan de vereisten van de zorgvrijstelling.

3.3.2 De zorgvrijstelling

3.3.2.1 Ratio en achtergrond van de zorgvrijstelling

Zorgverlening wordt in Nederland gezien als een algemeen maatschappelijk belang. Vanwege dit algemeen maatschappelijke belang is het wenselijk geacht een subjectieve vrijstelling voor zorginstellingen in de vennootschapsbelasting te introduceren.¹⁴⁰

De zorgvrijstelling is op het moment van schrijven bijna 80 jaar in de wet opgenomen¹⁴¹ en is, gelet op wijzigingen sindsdien, weinig dynamisch te noemen.^{142,143} Behoudens enkele beleidsbesluiten die hierna aan bod komen, is de wettelijke bepaling slechts één keer gewijzigd. Deze tekstuele wijziging vond plaats in 2012. Voor de toepassing van de zorgvrijstelling vóór 2012 moest zijn voldaan aan de zogenoemde ‘instellingentoets’. Sprake moest zijn van een instelling van weldadigheid of algemeen nut. Ook werd vóór 2012 vrijgesteld: “het verschaffen van een onderkomen aan bejaarden of gebrekkigen”¹⁴⁴. De reden van de wetgever voor het verwijderen van voornoemde toets en passage is

¹³⁷ Art. 6, lid 1 Wet VPB 1969.

¹³⁸ De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn besluit van 10 maart 2022 (*Stcrt* 2022, 8041) (naar aanleiding van HR 21 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:51) aangegeven dat het voor de toepassing van de tweede winstgrens irrelevant is of de stichting of vereniging minder dan vijf jaar een onderneming drijft. Er dient dus geen pro rata benadering te worden toegepast. Zie ook: Fonkert, *mazars.nl* 2022.

¹³⁹ Art. 6 lid 3 Wet VPB 1969.

¹⁴⁰ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 667; zie ook *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p.6.

¹⁴¹ Zie Beschikking van 17 november 1945 van de ministers van Binnenlandse Zaken en van Financiën, Afdeling Directe belastingen, nr. 9, (*Stcrt.* 1945, 129); Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 668-669.

¹⁴² Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 668-669.

¹⁴³ *Ibid.*, p. 667.

¹⁴⁴ Art. 5 lid 1, onderdeel c Wet VPB 1969 (wetsversie tot 2012).

het verduidelijken van de kern van de zorgvrijstelling; alleen daadwerkelijke zorgverlening moest worden vrijgesteld. Hier moest de nadruk op komen te liggen.¹⁴⁵

Ondanks de beperkte wijzigingen heeft de wetgever ingezien dat zorgverlening dynamisch is en heeft daarom wel dynamische toetsingselementen in de zorgvrijstelling aangebracht.^{146,147} Deze dynamische toetsingselementen worden in navolgend onderdeel behandeld.

Sinds 1 januari 2012 luidt de tekst van de zorgvrijstelling:

“Wij behouden Ons voor bij algemene maatregel van bestuur onder daarbij te stellen voorwaarden van de belasting vrij te stellen: (...) lichamen welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verrichten welke bestaan uit: (...) het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen”¹⁴⁸

Uit de wettekst volgen enkele toetsingskaders. De relevante toetsingskaders voor de toepassing van deze vrijstelling worden hierna geanalyseerd.

3.3.2.2 Toetsings- en toepassingskaders van de zorgvrijstelling

Om vrijgesteld te worden van vennootschapsbelasting op grond van de zorgvrijstelling zijn, cumulatief bezien, de volgende eisen gesteld:

1. de werkzaamhedeneis: de werkzaamheden van het lichaam “bestaan uit het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen”¹⁴⁹; met hierin verweven:
 - a. de nagenoeg of uitsluitend-eis: op lichaamsniveau dienen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor minstens 90%) kwalificerende zorgwerkzaamheden verricht te worden¹⁵⁰;
 - b. de handen aan het bed-eis: de kwalificerende zorgwerkzaamheden worden verricht door het zorglichaam zelf; en
2. de winstbestemmingseis: inhoudend 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

¹⁴⁵ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 668-669.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p. 667.; *Ibid.* p. 670.

¹⁴⁷ *Kamerstukken II*, 1959-1960, 6000, nr. 3, p. 17 l.k.

¹⁴⁸ Art. 5 lid 1, onderdeel c, sub 1 Wet VPB 1969.

¹⁴⁹ *Ibid.*

¹⁵⁰ *Ibid.*

ten bate van een lichaam (...) [waarop de zorgvrijstelling, red.] van toepassing is of een algemeen maatschappelijk belang.”¹⁵¹

Opgemerkt kan zodoende worden dat de zorgvrijstelling hoofdzakelijk is gestoeld op vier eisen, waarvan twee eisen onder de zogenoemde werkzaamhedeneis zijn te scharen. Indien aan deze vereisten is voldaan, is de zorgvrijstelling van rechtswege van toepassing.¹⁵²

I. Werkzaamhedeneis

Uit de wettekst van de zorgvrijstelling komt naar voren dat sprake moet zijn van bepaalde werkzaamheden alvorens de zorgvrijstelling toepassing kan treffen. Het begrip “genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen”¹⁵³ is echter geen eenduidig gedefinieerd begrip. Omwille van de leesbaarheid wordt de groep “zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen”¹⁵⁴, voorts in dit onderzoek aangeduid als “zorgbehoevenden”, tenzij de context het benoemen van (deel van) de volledige term vereist.

Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat de wetgever bij het invoeren van de zorgvrijstelling gekozen heeft voor een dynamische toetsingsnorm om in te kunnen spelen op maatschappelijke ontwikkelingen, waaronder veranderingen in de zorgsector.¹⁵⁵ Wel is gelet op de wettekst duidelijk dat vaststaat dat in beginsel sprake dient te zijn van een vastgestelde ziekte of gebrek, waarbij handelingen worden verricht in het kader van genezen, verplegen of verzorgen van hulpbehoevenden.

a. Zorgvrijstellingsbesluit algemeen

Wegens het feit dat sprake is van een relatief open norm is in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2019, 2019-187751, *Stcrt.* 2019, 66223 (laatstelijk gewijzigd bij besluit van 27 juli 2022, nr. 2022-8874, *Stcrt.* 2022, 20397; hierna te noemen: Het zorgvrijstellingsbesluit) door de Staatssecretaris van Financiën (hierna te noemen: de staatssecretaris) een naar zijn mening gevormde, nadere invulling aan deze dynamische norm van de werkzaamhedeneis gegeven.

¹⁵¹ Art. 4 Uitv. Besl. Vennootschapsbelasting 1971; op grond van de winstbestemmingseis bestaat ook de mogelijkheid om uit te keren aan de overige in art. 5 lid 1, sub c, onderdeel 1 Wet VPB 1969 vrijgestelde lichamen.

¹⁵² Zie ook: Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.1.

¹⁵³ Art. 5 lid 1, onderdeel c, sub 1 Wet VPB 1969.

¹⁵⁴ *Ibid.*

¹⁵⁵ *Kamerstukken II 1959/60*, 6000, nr. 3, p. 17; *Kamerstukken II 1961/62*, 6000, nr. 9, p. 7-8.

Navolgend is een selectie gemaakt van de belangrijkste kaders die door de staatssecretaris in dit besluit worden gegeven en van invloed kunnen zijn op de doeltreffendheid of doelmatigheid van de zorgvrijstelling. Deze onderdelen zijn als volgt te verdelen en samen te vatten:

b. Financiering¹⁵⁶

Het uitgangspunt is dat de zorgactiviteiten gefinancierd worden middels de Zvw, Wlz, Wpg, Jeugdwet of WMO 2015 (tezamen aangeduid als: collectief gefinancierde zorg). De staatssecretaris stelt evenwel dat niet alle vormen van collectief gefinancierde zorg vanzelfsprekend kwalificeren voor de zorgvrijstelling; hiertoe dienen ook alle werkzaamheden in het kader van collectief gefinancierde zorg nog getoetst te worden aan de wettelijke eis dat sprake moet zijn van: "(..) genezen, verplegen of verzorgen (..)"¹⁵⁷ De staatssecretaris beoogt mijns inziens geen directe uitsluiting van activiteiten die niet via voornoemde wijze gefinancierd worden. De staatssecretaris vermeldt namelijk dat het hij het denkbaar acht dat vormen van zorg die op grond van andere wetten zijn gefinancierd, eveneens kunnen kwalificeren voor de werkzaamhedeneis.¹⁵⁸

c. Preventie¹⁵⁹

De verleende zorg kan geen preventief karakter hebben. Hierop bestaan drie uitzonderingen, te weten:

- a) *"geïndiceerde en zorggerelateerde preventiewerkzaamheden die plaatsvinden in het kader van de behandeling van medische klachten of aandoeningen die zijn opgenomen in het basispakket van de Zvw; en*
- b) *zorggerelateerde en geïndiceerde preventie die plaatsvindt op grond van de Wlz; en*
- c) *werkzaamheden op grond van het COVID-19 Rijksvaccinatieprogramma zoals vastgesteld op grond van de Wpg".¹⁶⁰*

Voorts geeft de staatssecretaris in dit onderdeel van het besluit verdere invulling aan de term 'zorggerelateerd' en 'geïndiceerd'. Hierbij geeft hij het volgende aan:

"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."¹⁶¹

¹⁵⁶ Besluit van 25 november 2019 (Stcrt. 2019, 66223), par. 4.2.1.

¹⁵⁷ Art. 5 lid 1, letter c, sub 1 Wet VPB.

¹⁵⁸ Besluit van 25 november 2019 (Stcrt. 2019, 66223), par. 4.2.1.

¹⁵⁹ Ibid., par. 4.2.2.

¹⁶⁰ Ibid.

¹⁶¹ Ibid.

e. Jeugdzorg

De staatssecretaris merkt in het zorgvrijstellingbesluit op dat het vaak voorkomt dat jeugdhulpaanbieders een grote verscheidenheid aan werkzaamheden verrichten. Deze werkzaamheden zijn conform het besluit niet allen onder de werkzaamhedeneis te scharen.¹⁶² Daarom stelt de staatssecretaris in zijn besluit additionele kaders voor werkzaamheden die worden verricht door jeugdhulpinstellingen.

f. Apotheken¹⁶³

De werkzaamheden van apotheken betreffen de verkoop van geneesmiddelen. De staatssecretaris is van mening dat deze werkzaamheden niet kwalificeren voor de werkzaamhedeneis.

g. Laboratoria¹⁶⁴

Onder strikte additionele (cumulatief gestelde) voorwaarden zijn diagnostische werkzaamheden van een verzelfstandigd¹⁶⁵ medisch laboratorium en diagnostisch centrum onder de werkzaamhedeneis te scharen. Samengevat zijn deze voorwaarden erop gericht dat dergelijke diagnostische werkzaamheden worden vergoed vanuit de Zvw en onlosmakelijk zijn verbonden aan de geneeskundige behandeling die gericht is op de genezing van een individuele patiënt.¹⁶⁶

In de meest recente wijziging van dit besluit daterend van 27 juli 2022 is toegevoegd dat diagnostische werkzaamheden in het kader van Covid-19 testen bij medische laboratoria of diagnostische centra kwalificeren voor de werkzaamhedeneis, mits deze werkzaamheden geschieden op grond van de Wpg.¹⁶⁷ Deze categorie betreft de covidtesten die werden ingezet om burgers van testbewijzen te voorzien.¹⁶⁸

h. Nagenoeg uitsluitend-eis

Onderdeel van de werkzaamhedeneis is de nagenoeg uitsluitend-eis, inhoudende dat op lichaamsniveau uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor minstens 90%) kwalificerende zorgwerkzaamheden verricht dienen te worden voor de toepassing van de zorgvrijstelling. Deze eis volgt net als de werkzaamhedeneis uit de wettekst van art. 5, lid 1, onderdeel c, sub 1 Wet VPB 1969.

¹⁶² Ibid., par 4.4.5.

¹⁶³ Ibid., par. 4.4.1.

¹⁶⁴ Ibid., par. 4.4.3.

¹⁶⁵ De staatssecretaris merkt een trend op dat steeds meer medische laboratoria vanuit ziekenhuizen worden ondergebracht in aparte entiteiten. Op deze ontwikkeling wordt gedoeld met de term “verzelfstandigd”.

¹⁶⁶ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.3.3.

¹⁶⁷ Gewijzigd bij Besluit van 27 juli 2022 (*Stcrt.* 2022, 20397).

¹⁶⁸ *Kamerstukken II 2020/2021*, 35807, nr. 3

Op basis van deze eis is de zorgvrijstelling een “alles of niets-vrijstelling”; indien een lichaam zich voor meer dan 10% van de totale werkzaamheden op lichaamsniveau bezigt met andere werkzaamheden dan het ‘genezen, verplegen of verzorgen van zorgbehoevenden is de zorgvrijstelling in haar totaliteit niet van toepassing op dat lichaam.

De toetsing aan de nagenoeg of uitsluitend-eis geschiedt blijkens de parlementaire geschiedenis op basis van een ‘dynamische’ norm die afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van de betreffende zorginstelling.¹⁶⁹ Blijkens de parlementaire geschiedenis kan ten aanzien van de ‘dynamische’ norm bijvoorbeeld worden aangesloten bij de omzet, de vierkante meters, de fte’s, en de loonsom als maatstaf.

De staatssecretaris stelt voorts – mijns inziens terecht – dat de gekozen norm wel consistent moet worden toegepast.¹⁷⁰ Afgevraagd kan worden in welke mate een consistente toepassing van deze toetsingsmaatstaf vereist is. Met andere woorden: mag een zorginstelling binnen een termijn van toetsingsmaatstaf wisselen, of dient sprake te zijn van een ‘bestendige gedragslijn’ op de langere termijn?¹⁷¹ Ik deel op dit punt de mening van Bresser. Bresser ziet – ondanks het consistentievereiste – ruimte om te wisselen van toetsingsmaatstaf, mits deze maatstaf in voorgaande jaren tot dezelfde uitkomst had geleid als het reeds toegepaste criterium voor die jaren.¹⁷²

i. Handen aan het bed-eis

De handen aan het bed-eis vloeit voort uit jurisprudentie. De Hoge Raad overwoog inzake de werkzaamhedeneis het volgende:

“Voor het van toepassing zijn van de vrijstelling is noodzakelijk dat de zorginstelling zich rechtstreeks ten opzichte van de zorgvragers verplicht de gevraagde zorg te verlenen, welke wordt verricht door voor haar al dan niet in loondienst werkzaam zijnde zorgverleners. Bezien vanuit de zorgvragers moet de zorg worden verricht door de zorginstelling.”¹⁷³

De voorgaande visie van de Hoge Raad leidt ertoe dat vanuit het oogpunt van de zorgbehoevende beoordeeld zal moeten worden of de betreffende zorg vanuit de betreffende zorginstelling wordt verleend. Ten aanzien van deze toets is voorts niet vereist dat de betreffende medewerkers daadwerkelijk in dienst zijn van de betreffende zorginstelling.¹⁷⁴

¹⁶⁹ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 670.

¹⁷⁰ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.2.4.

¹⁷¹ Zoals bijvoorbeeld geldt bij goed koopmansgebruik inzake de vaststelling van de jaarwinst ex art. 3.25 Wet op de inkomstenbelasting 2001.

¹⁷² Bresser, *WFR* 2022/176, p. 1122.

¹⁷³ HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666, r.o. 3.3.1.

¹⁷⁴ *Ibid.*

De staatssecretaris plaatst hierbij de kanttekening plaatst dat inhuur van personeel mogelijk is, mits ook deze inhuur wordt gedaan door het lichaam zelf.¹⁷⁵

In hetzelfde onderdeel van het zorgvrijstellingsbesluit en in het verlengde van de handen aan het bed-eis, merkt de staatssecretaris op dat het uitvoeren van slechts bemiddelende of ondersteunende werkzaamheden aan zorgwerkzaamheden geen kwalificerende zorgwerkzaamheden kunnen zijn. Ook niet indien deze werkzaamheden niet door het lichaam zelf (of gehuurde zorgverleners) worden uitgevoerd. Uit het zorgvrijstellingbesluit is niet af te leiden of onderscheid gemaakt kan worden tussen bemiddelende of ondersteunende werkzaamheden die los staan van zorg of juist nauw verweven zijn met zorgverlening.

II. Winstbestemmingseis

Conform art. 4 Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 geldt – voor de toepassing van de zorgvrijstelling – de eis dat “het lichaam van publiekrechtelijke aard dient te zijn, dan wel, indien dat niet het geval is, het lichaam, zo het winst behaalt, deze uitsluitend kan aanwenden ten bate van een lichaam (...) [waarop de zorgvrijstelling, red.] van toepassing is of een algemeen maatschappelijk belang.”¹⁷⁶ Conform jurisprudentie geldt dit zowel ten aanzien van de jaarwinsten als het liquidatiesaldo van dat lichaam.¹⁷⁷ Het is de bedoeling dat de winstbestemmingseis met deze beklemming voorkomt dat van vennootschapsbelasting vrijgestelde winsten buiten de zorg of het algemeen belang worden aangewend. Dit zou immers het doel van de zorgvrijstelling te buiten gaan.

a. Jurisprudentie - algemeen

In jurisprudentie omtrent de winstbestemmingseis zijn enkele aanknopingspunten voor de uitvoering van de eis te vinden. Zo blijkt uit jurisprudentie dat de winstbestemmingseis concreet statutair moet zijn vastgelegd. In de betreffende casus stond een abortuskliniek, gedreven in de vorm van een stichting centraal.¹⁷⁸ De abortuskliniek bekleemde haar winst statutair bezien als volgt:

*“Uit een eventueel batig saldo na vereffening zal zoveel mogelijk allereerst worden terugbetaald de van Overheidswege ontvangen subsidie. Een mogelijk restant zal worden besteed aan een aanverwant doel.”*¹⁷⁹

¹⁷⁵ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.2.3.

¹⁷⁶ Art. 4 Uitv. Besl. Vennootschapsbelasting 1971; op grond van de winstbestemmingseis bestaat ook de mogelijkheid om uit te keren aan de overige in art. 5 lid 1, sub c, onderdeel 1 Wet VPB 1969 vrijgestelde lichamen.

¹⁷⁷ HR 29 juni 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW8843, r.o. 3.

¹⁷⁸ *Ibid.*

¹⁷⁹ *Ibid.*; zie in die zin ook Van de Streek in: *Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.7.B.c6.*

Hof 's-Gravenhage oordeelde in de zaak hieraan voorafgaand dat voornoemde beklemming onvoldoende concreet is om te voldoen aan de winstbestemmingseis. Het ging in casu met name over het gedeelte van de statutaire bepaling met betrekking tot het restsaldo.

Hof 's-Gravenhage geeft dit aan door, zonder nadere motivering, te stellen dat de statutaire bepaling – specifiek het deel “een aanverwant doel” – van de abortuskliniek te ‘vaag’ is. Hieruit leid ik af dat, om de zorgvrijstelling deelachtig te worden, nader gespecificeerd had moeten worden dat een eventueel restant aan batig saldo slechts aangewend had kunnen worden ten bate van een algemeen maatschappelijk belang of een ander lichaam welke is vrijgesteld van vennootschapsbelasting op grond van de zorgvrijstelling.

In voornoemd arrest oordeelde de Hoge Raad dat de uitleg van het hof feitelijk van aard was en niet in cassatie kon worden getoetst.¹⁸⁰ Mijns inziens oordeelt het Hof terecht dat de besproken statutaire bepaling concreter in lijn met de winstbestemmingseis ingevuld dient te zijn om te voldoen aan de winstbestemmingseis. De voornoemde ‘vage’ invulling laat de mogelijkheid open om een batig saldo naar subjectief oordeel aan een ander ‘aanverwant’ doel te doen toekomen dan een kwalificerend doel voor de winstbestemmingseis.

Twee andere belangrijke arresten betroffen dezelfde thuiszorginstelling die werd gedreven als stichting en na omzetting vanaf het kalenderjaar 2006 in een BV is voortgezet.¹⁸¹ Deze thuiszorginstelling verrichtte zowel kwalificerende werkzaamheden als niet-kwalificerende werkzaamheden voor de werkzaamhedeneis.

Ten aanzien van deze werkzaamheden was in de statuten opgenomen dat het deel van de winst dat werd behaald met de niet-kwalificerende werkzaamheden, vrijelijk kan worden aangewend en daarmee dus kan worden aangewend ten aanzien van andere doeleinden dan de winstbestemmingseis voorschrijft.¹⁸² De winstbestemmingseis was wel juist vastgelegd ten aanzien van de winst behaald met kwalificerende zorgactiviteiten.¹⁸³ Hoewel volgens belanghebbende de winst feitelijk gezien niet werd aangewend ten aanzien van een ander doel dan de winstbestemmingseis voorstaat, achten de lagere rechters in de zaak naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad de statutaire mogelijkheid tot het vrijelijk aanwenden van gelden al in strijd met de winstbestemmingseis.¹⁸⁴ Mijns inziens kan hieruit afgeleid worden dat (voor de winstbestemmingseis) niet van belang is hoe gelden van een zorginstelling feitelijk worden aangewend, indien de statutaire mogelijkheid bestaat om winsten ten aanzien van een

¹⁸⁰ HR 29 juni 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW8843, r.o. 3.

¹⁸¹ HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666 (de stichting), respectievelijk HR 4 april 2014 ECLI:NL:HR:2014:786 (na omzetting in BV).

¹⁸² Ibid.

¹⁸³ Hof Arnhem-Leeuwarden 11 juni 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:CA3908, r.o. 4.3 en 4.4.

¹⁸⁴ Ibid.; de Hoge Raad is in cassatie niet toegekomen aan een toetsing van deze overwegingen. De A-G is het op deze behandelde punten eens met het hof, zie: Concl. A-G P.J. Wattel ECLI:NL:PHR:2014:68, r.o. 4.3, bij HR 4 april, ECLI:NL:HR:2014:786.

niet-kwalificerend doel aan te wenden, alsmede dat voorgaande ook geldt ten aanzien van de werkzaamheden van een zorginstelling die niet kwalificeren voor de werkzaamhedeneis.

In onderdeel 2.2.1.6. van dit onderzoek is vastgesteld dat zorginstellingen in beginsel, om aanspraak te maken op financiering op grond van de Zvw en Wlz, op grond van de WTZi expliciet geen winstoogmerk mogen hebben. Een recente uitspraak van Hof Den Haag geeft voorlopig duidelijkheid of deze wijze van winstbeperking voldoende beklemming van gelden oplevert om aan de winstbestemmingseis te voldoen.

In casu stelt een zorg-BV aan de winstbestemmingseis te voldoen, omdat statutair is vastgelegd dat belanghebbende op grond van statuten uitkeringen kan doen, voor zover dit toegestaan is op grond van de WTZi. In de statuten wordt een directe koppeling naar de WTZi gemaakt. Hiermee betoogt belanghebbende dat de, onder de vrijstelling behaalde, winsten binnen de zorg zullen blijven. Het Hof oordeelt, in lijn met de arresten hiervoor terecht, het volgende:

“In het bijzonder laat artikel (..) van de statuten de mogelijkheid open dat [de BV, red.] – na het beëindigen van haar medische werkzaamheden of indien winstuitkering mogelijk wordt op grond van een wijziging van de WTZi of een daarvoor in de plaats komende regeling – haar winstreserves uitkeert aan belanghebbende, die niet kwalificeert voor toepassing van de vrijstelling van artikel 5, lid 1, letter c, Wet Vpb. Deze mogelijkheid is op grond van artikel (..) van de statuten (..) bovendien niet beperkt tot winst opgebouwd in de periode volgend op het moment van beëindiging van haar medische werkzaamheden of het moment waarop winstuitkering mogelijk wordt.”¹⁸⁵

De lijn uit de eerdergenoemde arresten van de Hoge Raad wordt derhalve doorgezet in laatstgenoemde hofuitspraak; indien statutair de mogelijkheid bestaat om gelden voor een ander doel aan te wenden dan aan het gestelde in de winstbestemmingseis, is niet voldaan aan de winstbestemmingseis.

b. Publiekrechtelijke lichamen

Ook in het kader van de werking van de winstbestemmingseis heeft de staatssecretaris beoogd duidelijkheid te verschaffen door zijn mening hierover neer te leggen in het zorgvrijstellingbesluit.

De staatssecretaris merkt op dat een privaatrechtelijk overheidslichaam niet kwalificeert als publiekrechtelijk lichaam als bedoeld in de winstbestemmingseis.¹⁸⁶ Inleidend aan het zorgvrijstellingbesluit wordt een begrensde opsomming gegeven van wat volgens de Staatssecretaris wordt bedoeld met publiekrechtelijke overheidslichamen, te weten: het Rijk, provincies, gemeenten, gemeenschappelijke regelingen met rechtspersoonlijkheid¹⁸⁷ en academische ziekenhuizen.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Hof Den Haag 29 november 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:2333, r.o. 5.6.

¹⁸⁶ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223).

¹⁸⁷ Op grond van de Wet Gemeenschappelijke regelingen.

¹⁸⁸ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.1.

In hoofdstuk twee is inzichtelijk dat slechts een zeer klein gedeelte van de zorginstellingen in Nederland wordt gedreven door een publiekrechtelijk lichaam. De meeste zorginstellingen in Nederland zullen derhalve, voor de toepassing van de zorgvrijstelling, aan de winstbestemmingseis moeten voldoen. Uit de parlementaire geschiedenis is de reden voor de uitzondering van publiekrechtelijke lichaam niet te herleiden. De verklaring van de uitzondering zal, naar mijn inschatting, liggen in de redenatie dat een publiekrechtelijk lichaam geacht wordt per definitie in het algemene maatschappelijke belang te handelen.¹⁸⁹ Dit handelen ligt daarmee vanzelfsprekend in de lijn van de doelstelling van de winstbestemmingseis.

c. Aanwenden van gelden

Conform de wettekst van art. 4 Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 mag een niet-publiekrechtelijk lichaam, om te voldoen aan de winstbestemmingseis, slechts winsten aanwenden voor een ander – op grond van de zorgvrijstelling – vrijgesteld lichaam of het algemeen maatschappelijk belang. Volgens de staatssecretaris is in de praktijk onduidelijkheid ontstaan over de reikwijdte van het woord “aanwenden” in de context van de winstbestemmingseis.¹⁹⁰ Hij tracht dit begrip te verduidelijken door enkele vraagstukken uit te praktijk te beantwoorden.

Houden van deelnemingen

De staatssecretaris stelt dat het in beginsel zo is dat het houden van deelnemingen binnen het kader van het begrip “aanwenden” uit de winstbestemmingseis is toegestaan, in ieder geval indien deze deelnemingen op het gebied van zorg acteren. Dit geldt ook voor het verstrekken van leningen.¹⁹¹

Algemeen maatschappelijk belang

De staatssecretaris geeft aan dat vanuit praktische overwegingen is gekozen om voor de invulling van dit begrip aan te sluiten bij het begrip “algemeen nut” in de AWR.^{192,193} In de wettekst ontbreekt een verwijzing naar dit begrip. Op deze wijze zorgt de staatssecretaris voor een duidelijke aansluiting bij het begrip “algemeen nut”, zoals dit begrip wordt gebruikt in het kader van Algemeen Nut Beogende Instellingen (hierna: ANBI's).

¹⁸⁹ Zoals blijkt uit de parlementaire behandeling van de Fiscale verzamelwet 2021; *Kamerstukken II* 2019/20, 35 437, nr. 7, p. 10.

¹⁹⁰ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 6.1.

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² Art. 5b, derde lid, onderdelen a t/m i AWR.

¹⁹³ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 6.1.

In deze context worden lichamen die ANBI's ondersteunen als bedoeld in art. 5b, derde lid, letter m AWR expliciet uitgesloten. Bresser merkt hieromtrent op dat de uitsluiting mogelijk is gelegen in een weglekrisico dat ontstaat via deze steunstichting aan de ondersteunde stichtingen.¹⁹⁴

Hoewel Bresser dit weglekrisico niet reëel acht vanwege de hoeveelheid eisen waar een ANBI aan moet voldoen, zie ik – gelijk aan Van den Bergh – dit toch anders.^{195,196} Van den Bergh brengt de nuance aan dat ANBI's jaarlijks – vergelijkbaar met zorgvrijstellinglichamen – hun werkzaamheden voor minimaal 90% op het algemene nut moeten richten.¹⁹⁷ De mogelijkheid bestaat dus dat maximaal 10% van de werkzaamheden van een ANBI weglekken buiten de sfeer van het algemeen maatschappelijk belang. De steunstichtingen hebben daarbij ook nog 10% marge om gelden op een andere wijze te besteden dan binnen de betreffende ANBI-categorieën.¹⁹⁸ Cumulatief bezien zou een toevoeging van de steunstichtingen als kwalificerende ontvanger binnen de winstbestemmingseis een groter weglekrisico met zich kunnen brengen.¹⁹⁹ Met “weglekrisico” wordt hier bedoeld op de mogelijkheid om – vrijgesteld ontvangen – gelden buiten het algemeen maatschappelijke belang aan te wenden. Deze mogelijkheid zou de kaders van de doelstelling van de zorgvrijstelling te buiten gaan.

Kennisgroepstandpunt

Daarnaast is duidelijkheid over het begrip “aanwenden” te vinden in een kennisgroepstandpunt.

Binnen de Belastingdienst bestaan ruim 25 kennisgroepen, waarbij elke kennisgroep een eigen specialisatie bezit. Sinds 30 maart 2023 worden standpunten van kennisgroepen binnen de Belastingdienst publiekelijk gepubliceerd.²⁰⁰ In een dergelijke publicatie wordt een casus voorgelegd met daarbij een vraag. De kennisgroep met expertise over de betreffende vraag beantwoordt deze vervolgens met een standpunt. Hiermee wordt meer duidelijkheid en transparantie over bepaalde cases beoogd te geven.²⁰¹

Mijns inziens vloeit één verduidelijking ten opzichte van bestaande wet- en regelgeving uit een kennisgroepstandpunt voort. De kennisgroep schaaft het ter beschikking stellen van vastgoed aan

¹⁹⁴ Bresser, *WFR* 2022/176, p. 1123.

¹⁹⁵ *Ibid.*

¹⁹⁶ Van den Bergh, in: *NDFR artikelsgewijs commentaar*, aant. 4.2.3 bij art. 5 Wet VPB 1969 (online, bijgewerkt 21 december 2023).

¹⁹⁷ Art. 5b lid 1, sub a, onderdeel 1 AWR.

¹⁹⁸ Van den Bergh, in: *NDFR artikelsgewijs commentaar*, aant. 4.2.3 bij art. 5 Wet VPB 1969 (online, bijgewerkt 21 december 2023).

¹⁹⁹ *Ibid.*

²⁰⁰ Alle kennisgroepstandpunten zijn te vinden op: kennisgroepen.belastingdienst.nl.

²⁰¹ Kors & Noë, *WFR* 2023/238 p. 6-13.

zorginstellingen ook onder de toegestane vormen van aanwendingsmogelijkheden inzake de winstbestemmingseis.²⁰²

d. De Zorg-BV en de winstbestemmingseis

De staatssecretaris erkent in zijn besluit de ouderdom van de zorgvrijstelling en dat ontwikkelingen in de zorg de toepassing van de zorgvrijstelling bemoeilijken.²⁰³

De wettekst van de winstbestemmingseis impliceert dat iedere rechtsvorm kan voldoen aan het vereiste; de tekst is met de aanduiding “lichaam” namelijk neutraal op het gebied van de rechtsvorm. Desondanks merkt de staatssecretaris in het zorgvrijstellingbesluit op dat de zorgvrijstelling niet in de wet is neergelegd voor situaties waarbij zorg wordt verleend vanuit een BV.²⁰⁴ Dit is niet vreemd; de zorgvrijstelling is immers geschreven in een tijd waarin dergelijke zorgtaken werden verricht vanuit stichtingen.²⁰⁵

Door zorgwerkzaamheden in een BV – welke rechtsvorm in beginsel gericht is op winstuitkeringen – te exploiteren ontstaat een contradictie met de winstbestemmingseis, welk vereiste nu juist zou moeten voorkomen dat winsten worden uitgekeerd naar derden buiten de werkingssfeer van de zorgvrijstelling.²⁰⁶ In de statuten van de BV kan civielrechtelijk evenwel worden opgenomen dat dergelijke uitkeringen niet zijn toegestaan door middel van een winstbeklemming. Een dergelijke beklemming alleen waarborgt niet genoeg dat (toekomstig) aan de winstbestemmingseis wordt voldaan door een BV, aldus de staatssecretaris.²⁰⁷

De staatssecretaris vindt dat, om dit probleem op te lossen, additionele eisen moeten worden gesteld aan zorg-BV's. Ook deze eisen heeft de staatssecretaris neergelegd in het zorgvrijstellingbesluit. Deze vereisten zijn voorts te verdelen in statutaire vereisten enerzijds en vereisten aan de aandeelhouders van de zorg-BV anderzijds.

In de literatuur is voornamelijk kritiek geuit op laatstgenoemde categorie. Een beschouwing van deze kritiek volgt in het beoordelingskader van de winstbestemmingseis in hoofdstuk vijf van dit onderzoek.

²⁰² Belastingdienst 2 februari 2023, KG:211:2022:7.

²⁰³ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 6.2.1.

²⁰⁴ *Ibid.*

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ Met derden doel ik hier op instellingen of particulieren die niet in lijn met de vereisten van zorgvrijstelling presteren.

²⁰⁷ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 6.2.2.

Statutaire vereisten

De zes additionele statutaire vereisten worden in het zorgvrijstellingbesluit opgesomd. Omwille van de leesbaarheid is op deze plaats volstaan met een beknopte samenvatting van deze vereisten.

Ten eerste dient in het statutaire doel van de zorg-bv tot uiting zijn gebracht dat dit doel betreft: “het verrichten van werkzaamheden als bedoeld in de zorgvrijstelling.”²⁰⁸ Vereist is ook dat de zorg-bv in beginsel beschikt over een meervoudig bestuur. De staatssecretaris keurt eveneens goed dat een vennootschap met een enkelvoudig bestuur aan de winstbestemmingseis kan voldoen, mits het toezicht op de bestuurder voldoende gewaarborgd wordt.²⁰⁹

Opmerkelijk is het derde statutaire vereiste voor de zorg-BV. Hierin is neergelegd dat iedere zorg-BV, dus ook de zorg-BV met een meervoudig bestuur, een toezichthoudend orgaan moet instellen. Dit lijkt te betekenen dat het vereiste met betrekking tot een meervoudig bestuur overbodig is.

Voorts omvat dit onderdeel van het besluit het statutaire vereiste dat de winstbestemmingseis ook tot uitdrukking moet worden gebracht in de statuten. Dat de winstbestemmingseis zeer concreet moet zijn vastgelegd in de statuten van de betreffende zorginstelling bleek reeds uit voorgaand omschreven jurisprudentie van de Hoge Raad.²¹⁰

Daarnaast dient ook in de statuten terug te komen dat statutaire bepalingen met betrekking tot “doelomschrijving, benoeming, schorsing of ontslag van bestuurders, aanwending van winsten, ontbinding en vereffening” slechts kunnen worden gewijzigd na verkregen statutaire toestemming van voornoemd onafhankelijk toezichthoudend orgaan.²¹¹

Het laatste vereiste – de bezitseis – maakt de spreekwoordelijke tongen los in de literatuur over de zorgvrijstelling. Dit vereiste houdt in dat alle aandelen van de zorg-BV zowel juridisch als economisch volledig door kwalificerende aandeelhouders worden gehouden.

Kwalificerende aandeelhouders

In het volgende onderdeel van het zorgvrijstellingbesluit somt de staatssecretaris, voortbordurend op de bezitseis, op wat hij als kwalificerende aandeelhouders aanmerkt.²¹² Dit zijn, bijvoorbeeld:

1. lichamen van publiekrechtelijke aard;

²⁰⁸ Ibid., par. 6.2.3.

²⁰⁹ Volgens de staatssecretaris kan dit worden bereikt doordat de zorg-BV of het besturende lichaam een onafhankelijk toezichthoudend orgaan heeft ingesteld; Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 6.2.3.

²¹⁰ HR 29 juni 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW8843, r.o. 3.

²¹¹ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 6.2.3.

²¹² Ibid., par. 6.2.4.

2. een (ander) op grond van de zorgvrijstelling vrijgestelde stichting; en
3. een ANBI²¹³;

e. Coöperatie

Nu beleid is ontwikkeld in relatie tot de BV en stichting als rechtsvorm van zorglichamen, maar niet op het gebied van coöperaties, kan afgevraagd worden hoe omgegaan moet worden met dergelijke coöperaties die gebruik wensen te maken van de zorgvrijstelling. Bresser stelt zich op het standpunt dat, hoewel in beginsel de zorgvrijstelling voor alle lichamen open staat, een coöperatie niet kan voldoen aan de werkzaamhedeneis en daarmee geen aanspraak kan maken op de zorgvrijstelling.²¹⁴

Bresser beargumenteerd dat de coöperatie “moet voorzien in de stoffelijke behoeften van haar leden door daartoe overeenkomsten te sluiten met de leden”²¹⁵ en dat daarom de werkzaamheden van de coöperatie niet kunnen voldoen aan de werkzaamhedeneis. Mijns inziens is in beginsel geen belemmering in de werkzaamhedeneis gelegen om als coöperatie te kunnen voldoen aan deze eis; de leden kunnen immers “zorgverlening” als behoefte hebben.

Wel voorzie ik daarentegen, net als Bresser, problemen met de kwalificatie aan de winstbestemmingseis. Het voorzien in de stoffelijke behoeften van de leden van de coöperatie houdt concreet in “dat het lidmaatschap de leden tot economisch voordeel strekt.”²¹⁶ Hiermee kan een coöperatie civielrechtelijk niet voldoen aan de vereiste (statutaire) winstklem, tenzij alle leden ook zijn vrijgesteld op grond van de zorgvrijstelling of van algemeen maatschappelijk belang zijn.

3.3 Deelconclusie

In het onderhavige hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal:

Wat is de positie van zorginstellingen in de vennootschapsbelasting in Nederland, en in welke gevallen vindt de toepassing van de zorgvrijstelling plaats?

De verschillende aspecten van deze deelvraag zijn binnen dit hoofdstuk stapsgewijs uiteengezet en kunnen aan de hand van deze uiteenzettingen worden beantwoord.

Ten eerste stond de algemene vennootschapsbelastingpositie van zorginstellingen centraal. De vennootschapsbelasting is een belasting die wordt geheven over winsten van een lichaam. Ten aanzien van de subjectieve belastingplicht wordt binnen de vennootschapsbelasting onderscheid gemaakt tussen onbeperkt belastingplichtigen en beperkt belastingplichtigen. De eerste categorie wordt in beginsel met het gehele vermogen in de vennootschapsbelastingplicht betrokken. Zorginstellingen die

²¹³ Omwille de leesbaarheid verwijs ik voor een volledig overzicht verwijs ik naar het besluit zelf, zie: *ibid.*

²¹⁴ Bresser, *WFR* 2022/176, p. 1126-1127.

²¹⁵ *Ibid.*; art. 2:53 lid 1 BW.

²¹⁶ Gepken-Jager, in: *GS Rechtspersonen*, art. 2:53 BW, aant. 4 (online, bijgewerkt 25 maart 2022).

worden gedreven in de vorm van een besloten vennootschap, naamloze vennootschap of een coöperatie of vallen in deze categorie. Stichtingen en verenigingen vallen daarentegen in de tweede categorie. Voor deze onbeperkt belastingplichtige lichamen geldt dat per activiteit beoordeeld dient te worden of aan vastgestelde ondernemingscriteria wordt voldaan. Hoewel bij beperkt belastingplichtigen in beginsel voornamelijk contractzorgactiviteiten de vennootschapsbelastingplicht in getrokken lijken te kunnen worden, bestaat door het concurrentie criterium evenwel de mogelijkheid dat alle zorgactiviteiten van beperkt belastingplichtige lichamen in beginsel onderworpen worden aan vennootschapsbelasting. Stichtingen en verenigingen die – op lichaamsniveau – winsten behalen die onder een drempelbedrag blijven, kunnen voorts subjectief zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

Voorts is daarnaast de zorgvrijstelling in deze wet neergelegd. Het doel van de zorgvrijstelling is het vrijstellen van de heffing van vennootschapsbelasting over zorgwerkzaamheden, omdat zorgverlening door de wetgever wordt beschouwd als een dienst van algemeen maatschappelijk belang. De zorgvrijstelling is een subjectieve vrijstelling die van toepassing is indien aan twee vereisten wordt voldaan, namelijk:

1. de werkzaamhedeneis, inhoudend dat het lichaam voor minstens 90% werkzaamheden verricht die zien op “het genezen, verplegen of verzorgen” van verschillende hulpbehoevende personen; en
2. de winstbestemmingseis, inhoudend dat privaatrechtelijke lichamen zo het winst behalen, deze winst uitsluitend kan aanwenden ten bate van een lichaam waarop de zorgvrijstelling van toepassing is of ten bate van het algemeen maatschappelijk belang.

Indien wordt voldaan aan beide vereisten, is het betreffende zorglichaam vrijgesteld van vennootschapsbelasting. De staatssecretaris van Financiën heeft in het – in de fiscale literatuur veelbesproken – zorgvrijstellingsbesluit diverse standpunten ingenomen, waarmee hij de wet inzake de zorgvrijstelling van nadere invulling voorziet. Deze standpunten zien bijvoorbeeld op de reikwijdte van het begrippen binnen de werkzaamhedeneis, of additionele vereisten voor zogenoemde “zorg-BV’s”.

4. De zorgvrijstelling: een diagnose

4.1 Inleiding

In voorgaand hoofdstuk is de fiscale positie van zorginstellingen in Nederland, alsmede de wijze waarop toepassing van de zorgvrijstelling plaatsvindt vastgesteld. Onderhavig hoofdstuk vormt hierop een verdieping. Aan de hand van navolgende deelonderzoekvraag wordt per element van de zorgvrijstelling onderzocht in hoeverre de zorgvrijstelling doeltreffend en doelmatig is, mede in het licht van het Nederlandse zorglandschap, zoals dat is vastgesteld in hoofdstuk twee.

In hoeverre is de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting doeltreffend en doelmatig, voornamelijk in relatie tot het Nederlandse zorglandschap, en welke aanbevelingen zijn te maken ter verbetering van die criteria?

Het onderzoek naar deze knelpunten vormt voorts de basis om in het vervolg van dit onderzoek aanbevelingen te doen voor een invulling van de fiscale positie van zorginstellingen die beter in de pas loopt met maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van de zorg.

Uit voorgaand hoofdstuk is gebleken dat de zorgvrijstelling op grote lijnen onderverdeeld kan worden in twee voorwaarden: de werkzaamhedeneis en de winstbestemmingseis. Binnen de kaders van dit hoofdstuk vindt derhalve eerst een toetsing van de werkzaamhedeneis aan de toetsingscriteria doeltreffendheid en doelmatigheid plaats. Voorts wordt dezelfde toetsing uitgevoerd inzake de winstbestemmingseis, waarna aanbevelingen worden gedaan om de doeltreffendheid en doelmatigheid te verbeteren.

Nadat de doeltreffendheid en doelmatigheid van diverse aspecten van de zorgvrijstelling zijn getoetst, worden deze toetsingscriteria en aangetroffen knelpunten in de conclusie van dit hoofdstuk samengevat.

4.2 Werkzaamhedeneis – beoordeling

4.2.1 Algemeen

De werkzaamhedeneis is in theorie een belangrijk instrument binnen de zorgvrijstelling om – binnen de grenzen van de zorgvrijstelling – vast te stellen welke zorgwerkzaamhedenwerkzaamheden van algemeen maatschappelijk belang zijn.

Om tot een beoordeling van de kwaliteit van de werkzaamhedeneis te komen zal dit vereiste per relevant onderdeel steeds in detail worden getoetst aan doeltreffendheid en doelmatigheid.

Een duidelijk omschreven doelstelling van de wetgever bij de implementatie van wetgeving draagt bij aan de mogelijkheid tot het toetsen van die wetgeving op doeltreffendheid en doelmatigheid.²¹⁷ Het doel

²¹⁷ Kamerstukken II 1990/1991, 22008, p. 25.

van de zorgvrijstelling is duidelijk: zorgverlening wordt aangemerkt als algemeen maatschappelijk belang en het is daarom wenselijk zorginstellingen vrij te stellen van vennootschapsbelastingplicht.²¹⁸

In het kader van de doelstelling van de wetgever geldt derhalve: de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling stijgt naar mate meer zorgverlening door middel van de zorgvrijstelling wordt vrijgesteld van belastingheffing. De doelmatigheid stijgt naarmate de lasten van de uitvoering van de zorgvrijstelling voor belanghebbenden lager zijn en de baten van de vrijstelling, in het licht van haar doel, hoger zijn. Concreet stijgt de doelmatigheid derhalve in het geval van de zorgvrijstelling dus naar mate meer zorgverlening wordt vrijgesteld tegen lagere uitvoeringskosten. Een onduidelijke uitleg van de wet of wetstoepassing leidt hierbij tot hogere uitvoeringskosten in de vorm van – bijvoorbeeld – (fiscale) advieskosten, alsmede kosten van bezwaar- en beroepsprocedures.

Een belangrijk aspect van het bepalen van de doelmatigheid en doeltreffendheid van de zorgvrijstelling is de afbakening van het begrip ‘zorg’. Uit hoofdstuk twee is reeds gebleken dat medicalisering teweegbrengt dat steeds meer zaken in het zorglandschap worden betrokken. Een eenduidige afbakening van het zorgbegrip is niet te vormen en de zorg is in beginsel voortdurend in beweging. Derhalve wordt in deze scriptie een ruim zorgbegrip gehanteerd. Indien argumenten bestaan om te stellen dat een activiteit in maatschappelijke zin niet onder zorg wordt geschaard, worden deze argumenten omschreven en wordt de activiteit op basis daarvan beoordeeld in het kader van de vraag of deze activiteit onder het zorgbegrip te scharen is.

4.2.2 Dynamische toetsingsnorm

De wettekst van de zorgvrijstelling laat in het kader van de werkzaamhedeneis veel ruimte over voor interpretatie. Met het begrip “genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen”²¹⁹ is in de wettekst van de zorgvrijstelling sprake van een dynamische toetsingsnorm.

Dit gebruik van een dynamische norm is mijns inziens een element van de zorgvrijstelling met een sterk positieve invloed op de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling. Hiermee ontstaat speelruimte in de invulling van het zorgbegrip in de tijdsgeest.

Het opkomende fenomeen ‘medicalisering’ en – in het verlengde hiervan – het voorbeeld dat in hoofdstuk twee reeds is aangehaald over de ontwikkeling van GGZ maken duidelijk dat een open norm de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling ten goede komt. Pas na de introductie van de zorgvrijstelling in de wet, is GGZ doorontwikkeld en een vast onderdeel geworden van het Nederlandse zorglandschap. Indien de wetgever zodoende – in tegenstelling tot de huidige dynamische norm – had gekozen voor een limitatieve opsomming van kwalificerende zorgwerkzaamheden, zou de wet bij dergelijke

²¹⁸ Zie *Kamerstukken II 1959/60*, 6000, nr. 3, p. 17, en *Kamerstukken II 1961/62*, 6000, nr. 9, p. 7-8.

²¹⁹ Art. 5 lid 1, letter b, sub 1 Wet VPB 1969.

ontwikkelingen voortdurend moeten worden aangepast om de doeltreffendheid van de regeling hoog te houden.

Met het oog op het aan de zorgvrijstelling verbonden staatssteunaspect, hetgeen in navolgend hoofdstuk uitvoerig zal worden geanalyseerd, zou GGZ bij een dergelijke – limitatieve – invulling van de werkzaamhedeneis mogelijk buiten de toepassingskaders van de zorgvrijstelling kunnen vallen, omdat dit staatssteunaspect aanpassingen van de zorgvrijstelling mogelijk bemoeilijkt. Het is evident dat dit zou afdoen aan de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling; zorgverlening zoals GGZ zou dan in beginsel niet of niet direct door de zorgvrijstelling kunnen worden vrijgesteld. Met het gebruik van de huidige wettekst blijft de mate van doeltreffendheid in beginsel onafhankelijk van nieuwe vormen van zorgverlening.

Ondanks de door de wetgever beoogde dynamiek, valt op dat werkzaamheden conform de wettekst gericht moeten zijn op het genezen, verplegen of verzorgen van zieken en dat hiermee zorgpreventiewerkzaamheden in beginsel uitgesloten lijken zijn van deze norm; hierbij vindt immers feitelijk geen genezing, verpleging of verzorging van zieken plaats. Preventie ziet namelijk op het voorkomen van ziekten. Deze preventie is een belangrijk speerpunt van de overheid om zorg toekomstbestendig te maken *casu quo* te behouden.²²⁰ Hiermee valt een belangrijk onderdeel van hetgeen de overheid in de huidige tijdsgeest binnen het zorgbegrip plaatst, juist buiten de reikwijdte van de zorgvrijstelling. Het is mijns inziens evident dat voorgaande afdoet aan de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling. Het doel van de zorgvrijstelling, het vrijstellen van vennootschapsbelasting van zorgverleningsactiviteiten, wordt mede hierdoor immers niet geheel geraakt.

Zorgpreventiewerkzaamheden zullen daarnaast steeds belangrijker worden binnen het Nederlandse zorglandschap.²²¹ Dit maakt de werkzaamhedeneis zoals deze momenteel tekstueel is geformuleerd mijns inziens – naast onvoldoende doeltreffend – onvoldoende toekomstbestendig. Volledigheidshalve merk ik op dat voorgaande discrepantie – mijns inziens – dus niet is gelegen in het gebruik van een dynamische toetsingsnorm van de werkzaamhedeneis, maar in de formulering ervan.

In de literatuur wordt in dit kader ook naar werkzaamheden zoals management- en administratieve werkzaamheden gewezen. Piersma en Henzen bepleiten bijvoorbeeld dat dergelijke werkzaamheden in het licht van de dynamische toetsingsnorm van de werkzaamhedeneis ook zouden moeten kwalificeren, omdat deze werkzaamheden onlosmakelijk verbonden zijn aan de feitelijke uitvoering van (kwalificerende) zorgwerkzaamheden.²²² Ik deel de mening van Piersma en Henzen dat deze werkzaamheden onlosmakelijk verbonden kunnen zijn aan de uitvoering van zorgwerkzaamheden. Naar mijn mening is hierin echter een onderscheid te maken tussen administratieve en ondersteunende werkzaamheden “op de werkvloer” zoals het vastleggen van medicatietoediening in een logboek

²²⁰ Vergelijk onderdeel 2.3.1 van dit onderzoek.

²²¹ Ibid.

²²² Piersma & Henzen, *MBB* 2015/04-02, par. 6.

enerzijds, en het vastleggen van financiële jaarcijfers of facilitaire werkzaamheden. Eerstgenoemde categorie is mijns inziens onlosmakelijk verbonden met het genezen, verplegen of verzorgen van zorgbehoevenden en onder de werkzaamhedeneis te scharen.

Hoewel de open norm in de werkzaamhedeneis dus enigszins bevorderlijk is voor de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling doet de grote ruimte voor interpretatie die de dynamische invalshoek van dit begrip toelaat, mijns inziens af aan de duidelijkheid van de wetgeving en daarmee de doelmatigheid van de zorgvrijstelling. Het is immers ingewikkelder om met een dergelijke norm vast te stellen welke werkzaamheden exact kwalificeren, dan wanneer de keuze van de wetgever inzake de wettekst van de zorgvrijstelling was gevallen op een limitatieve opsomming van kwalificerende werkzaamheden. Zo blijkt ook uit verschenen vakliteratuur, waarin veel discussie bestaat over de invulling van de werkzaamhedeneis.²²³ Door het gebruik van de dynamische norm zijn de lasten bij de uitvoering van deze wetgeving voor belanghebbenden dus hoger in vergelijking met een limitatieve opsomming van kwalificerende werkzaamheden. Voorgaande blijkt ook uit het zorgvrijstellingbesluit. Hierin erkent de staatssecretaris deze problematiek in de praktijk omtrent deze kwalificatie.²²⁴

4.2.3 Het zorgvrijstellingbesluit - algemeen

Alvorens over wordt gegaan op de inhoudelijke behandeling van het reeds genoemde zorgvrijstellingbesluit, is het van belang om het zorgvrijstellingbesluit – en daarmee ook beleidsbesluiten meer in het algemeen – duiding te geven met betrekking tot de plaats die dit besluit inneemt in de kaders van de zorgvrijstelling *casu quo* wetgeving in het algemeen.

Beleidsbesluiten, zo ook het zorgvrijstellingbesluit, vormen namelijk een uiting *casu quo* standpunt over de uitvoering van een wet door de staatssecretaris. Belastingplichtigen en de rechter zijn niet gebonden aan hetgeen in het beleidsbesluit is neergelegd. Derhalve kan een rechter een andere wetsinterpretatie voorstaan dan de staatssecretaris. Belastingplichtigen kunnen zich daarentegen wel beroepen op het vertrouwensbeginsel inzake het beleid van de staatssecretaris in een beleidsbesluit.²²⁵ De Belastingdienst dient het beleidsbesluit dan ook te volgen.²²⁶

Het zorgvrijstellingbesluit kan dus een nuttig instrument zijn om de doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling te vergroten, door bijvoorbeeld een nadere invulling van het dynamische zorgbegrip te verschaffen. De invulling van het zorgvrijstellingbesluit brengt echter – gelet op navolgende uiteenzettingen – niet altijd een positieve invloed op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling met zich.

²²³ In navolgende onderdelen van de beoordeling van de werkzaamhedeneis komen deze verschillende standpunten uitvoerig aan bod.

²²⁴ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.2.1.

²²⁵ Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.0.B. (online, bijgewerkt 6 januari 2023).

²²⁶ Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.2.A. (online, bijgewerkt 6 januari 2023).

In het zorgvrijstellingbesluit constateert de staatssecretaris ook dat “een sluitende definitie van het begrip ‘genezen, verplegen of verzorgen’ niet te geven is”.²²⁷ In het betreffende besluit gaat de staatssecretaris dan ook in op een nadere invulling van dit begrip. De invulling hiervan is in deze scriptie reeds uiteengezet. De zaken uit het zorgvrijstellingbesluit die van invloed kunnen zijn op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de werkzaamhedeneis uit de zorgvrijstelling worden navolgend geanalyseerd.

De staatssecretaris introduceert zijn invulling van de kaders van de werkzaamhedeneis met een opvallende mededeling, die voor de nodige discussie zorgt binnen de fiscale literatuur. Hij stelt namelijk dat het dynamische ingevulde begrip ‘genezen, verplegen of verzorgen’ “zoveel als mogelijk ingevuld zal moeten worden binnen de context waarvoor de regeling oorspronkelijk is bedoeld.”²²⁸

Hiermee is in de literatuur discussie over de juiste invulling van het begrip ontstaan. Van de Streek²²⁹ stelt dat dit niet zou stroken met jurisprudentie op dit vlak, waarin de Hoge Raad overweegt dat “*de omstandigheid dat “werkzaamheden die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend dienen te bestaan uit het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen of gebrekkigen”, ruimte biedt voor interpretatie overeenkomstig de daarover geldende maatschappelijke opvattingen*”.²³⁰ Een nadere duiding van de juiste interpretatie van de werkzaamhedeneis is mijns inziens noodzakelijk voor het vervolg van dit onderzoek.

De door Van de Streek aangehaalde discrepantie in de beoogde wetsuitleg van de staatssecretaris tegenover die van de Hoge Raad sta ik namelijk in mindere mate voor. De wetgever heeft immers beoogd om zorgverleningsactiviteiten van belastingheffing vrij te stellen wegens het algemene belang. Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Wattel concludeert – gelijk aan diverse auteurs²³¹ – uit de parlementaire geschiedenis over – onder andere – de zorgvrijstelling dat de wetgever binnen deze context bewust de open toetsingsnorm ‘genezen, verplegen en verzorgen’ heeft geïntroduceerd.²³² Gelet op de navolgende passage uit de Memorie van Toelichting over de invulling van de subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting sta ik diezelfde conclusie voor:

“Aangezien het hier gaat om een aantal bestaande, naar aard en omvang verschillende vrijstellingen waarvan de voorwaarden waaronder zij behoren te worden verleend nog niet zijn gestabiliseerd en dus voortdurend wijziging kunnen behoeven, komt het de ondergetekenden aanbevelenswaardig voor de

²²⁷ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.2.1.

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ Van de Streek, in: *Cursus Belastingrecht* Vpb.1.0.7.B.c2. (online, bijgewerkt 14 september 2023).

²³⁰ HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666, r.o. 3.3.2.

²³¹ Bijvoorbeeld Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, alsmede Kooy & Hoebergen, *WFR* 2005/893.

²³² Concl. A-G P.J. Wattel, ECLI:NL:PHR:2013:982 punt 5.3 & 8.2, bij HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666.

regeling van deze materie niet geheel gedetailleerd in de wet op te nemen, doch haar aan de Kroon voor te behouden.”²³³

Ik ben van mening, zoals A-G Wattel dit eveneens stelt, dat de voorgaande passage duidt op de bedoeling van de wetgever om de zorgvrijstelling dynamisch toe te passen in het kader van mogelijke maatschappelijke ontwikkelingen.²³⁴ In de passage wordt deze keuze toegelicht; de wetgever geeft aan dat de voorwaarden voor het verlenen van de vrijstelling immers voortdurend wijzigingen kunnen ondergaan en dat daarom “de regeling van deze materie” niet in detail in de wet opgenomen wordt, maar in een algemene maatregel van bestuur (“de Kroon”).²³⁵

Mijns inziens verwijst de staatssecretaris overigens met de zinsnede “binnen de context waarvoor de regeling oorspronkelijk is bedoeld”²³⁶ eveneens naar de dynamische invulling van het begrip “genezen, verplegen en verzorgen”, zoals ook de wetgever – en dus tevens de Hoge Raad²³⁷ – dit heeft bedoeld.

4.2.4 Subjectgebonden benadering

Wegens de systematiek van de vennootschapsbelasting is in de literatuur onduidelijkheid ontstaan over het toetsingsniveau van de zorgvrijstelling bij beperkt belastingplichtige lichamen. De rangorde van de Wet VPB 1969 leidt immers eerst tot een vaststelling van de belastingplicht, hetgeen voor stichtingen en verenigingen geschiedt op activiteitsniveau. Pas na de vaststelling van de activiteiten die aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen, wordt toegekomen aan de mogelijke toepassing van een (subjectieve) vrijstelling. Hieruit kan zodoende worden afgeleid dat de rangorde van de Wet VPB 1969 meebrengt dat activiteiten van beperkt belastingplichtige lichamen die buiten de reikwijdte van de vennootschapsbelasting vallen, ook buiten het toetsingskader van de werkzaamhedeneis vallen.

Daarentegen luidt de wettekst van de zorgvrijstelling als volgt: “(...) van de belasting vrij te stellen: (...) **lichamen** [nadruk toegevoegd] welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden verrichten welke bestaan uit: (...) het genezen, verplegen of verzorgen (...)”.²³⁸

Uit de wettekst lijkt derhalve afgeleid te kunnen worden dat de toetsing plaats dient te vinden op lichaamsniveau. De staatssecretaris is ook van mening dat de werkzaamhedentoets op lichaamsniveau plaats dient te vinden.²³⁹

²³³ *Kamerstukken II*, 1959-1960, 6000, nr. 3, p. 17 l.k.

²³⁴ Concl. A-G P.J. Wattel, ECLI:NL:PHR:2013:982 punt 5.3 & 8.2 bij HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666.

²³⁵ *Kamerstukken II*, 1959-1960, 6000, nr. 3, p. 17 l.k.

²³⁶ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.2.1.

²³⁷ HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666, r.o. 3.3.2.

²³⁸ art. 5 lid 1, letter c Wet VPB 1969.

²³⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.1.

Diverse auteurs gaan in op de discrepantie die in dat geval ontstaat tussen deze rangorde, het zorgvrijstellingbesluit en de wettekst van de zorgvrijstelling. De vraag rijst hierbij op welk niveau de werkzaamhedeneis toegepast moet worden:

1. op het niveau van het gehele lichaam met zowel belaste activiteiten als onbelaste activiteiten (subjectgebonden benadering); of
2. op activiteitsniveau, inhoudende dat VPB-onbelaste activiteiten niet aan de toets van de werkzaamhedeneis kunnen worden onderworpen.

Diverse auteurs betogen dat een toetsing op activiteitsniveau beter binnen de Wet VPB 1969 past dan een subjectieve benadering.²⁴⁰ De consensus onder deze auteurs is dat de niet-ondernemingsactiviteiten van beperkt belastingplichtige lichamen reeds buiten de reikwijdte van de Wet VPB 1969 zijn geplaatst op het moment dat aan de toepassing van de zorgvrijstelling wordt toegekomen. De vaststelling van subjectieve belastingplicht van stichtingen en verenigingen geschiedt immers in art. 2, lid 1, onderdeel e, Wet VPB 1969 en om deze reden kunnen de – op grond van die bepaling – onbelaste activiteiten niet betrokken worden in de subjectieve zorgvrijstelling. De zorgvrijstelling komt daarna in art. 5, lid 1, onderdeel c in dezelfde wet aan bod.

Van Bakel en Moors kunnen vanuit de invalshoek van doelmatigheid begrip opbrengen voor een subjectgebonden benadering.²⁴¹ Zorgstichtingen hoeven dan in de praktijk namelijk niet eerst hun activiteiten te beoordelen op vennootschapsbelastingplicht met samenhangende etiketteringsvraagstukken, maar kunnen eerst op lichaamsniveau toetsen of de zorgvrijstelling van toepassing kan zijn.

Van den Bergh is van mening dat de subjectgebonden benadering juist is. Van den Bergh stelt in dit kader dat dit afgeleid moet worden uit een letterlijke interpretatie van de wettekst.²⁴² In de wettekst wordt volgens Van den Bergh door de term 'lichaam' naar toetsing op lichaamsniveau verwezen, hetgeen volgens Van den Bergh 'inherent is aan een subjectieve vrijstelling'.

Mijns inziens kan niet worden ontkend dat in de letterlijke wettekst van de zorgvrijstelling de term 'lichaam' suggereert dat een subjectgebonden benadering moet worden toegepast. In dit kader zijn de standpunten van de staatssecretaris en Van den Bergh pleitbaar te noemen. Toch acht ik de subjectgebonden benadering in die vorm wettelijk gezien niet mogelijk. Ik deel de mening van de groep auteurs die op grond van de rangorde van de Wet VPB 1969 stellen dat alleen ondernemingsactiviteiten van beperkt belastingplichtige lichamen in de werkzaamhedentoets kunnen worden betrokken. De activiteiten die reeds niet belast zijn, behoeven immers ook geen vrijstelling en het zou mijns inziens

²⁴⁰ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p.670-671; Bresser 2019, par. 7.1; Kooy en Hoebergen, *WFR* 2005/893, par. 6.1.

²⁴¹ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 670-671.

²⁴² Van den Bergh, in: *NDFR artikelsgewijs commentaar*, aant. bij art. 5 Wet VPB 1969.

derhalve ook indruisen tegen het doel van de zorgvrijstelling om deze activiteiten toch in de werkzaamhedentoets te betrekken. Dit zou immers, *ceteris paribus*, de kans verkleinen dat een zorgstichting voor de in beginsel subjectief belastbare kwalificerende zorgwerkzaamheden wordt vrijgesteld. De redactie van Vakstudienieuws geeft hiervan een duidelijk voorbeeld. Zij merkt in dit kader – mijns inziens terecht – het volgende op:

“Aldaar wordt het voorbeeld gegeven van een stichting die een weeshuis drijft en tevens een aanmerkelijk vermogen heeft belegd in onroerende zaken. De stichting is dan op grond van art. 2 lid 1 onderdeel e Wet VPB uitsluitend belastingplichtig voor de exploitatie van het weeshuis. Gegeven de nadere toelichting van de staatssecretaris legt hij art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969 naar de letter uit. Als in het voorbeeld van het weeshuis de activiteiten van de stichting voor méér dan 10% bestaan uit andere activiteiten dan het drijven van het weeshuis, is de stichting in de ogen van de staatssecretaris niet vrijgesteld. Art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969 richt zich met het 90%-criterium namelijk op de activiteiten van het lichaam en niet op de onderneming van het lichaam. De Vakstudie merkte echter al op dat aan de geest van de bepaling het meeste recht wordt gedaan, indien de toetsing van de in art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969 gestelde eisen wordt beperkt tot het op grond van art. 2 lid 1 onderdeel e Wet VPB 1969 relevante ondernemingsvermogen respectievelijke de belaste activiteiten van het lichaam.”²⁴³

De winst die behaald wordt op het gebied van doelmatigheid, zoals Van Bakel en Moors dit stellen²⁴⁴, door een subjectgebonden benadering, weegt mijns inziens niet op tegen het verlies aan doeltreffendheid van de zorgvrijstelling, mede aldaar stichtingen en verenigingen ter vaststelling van de omvang van hun belastingplicht reeds in aanraking komen met de genoemde etiketteringsvraagstukken. Ook een stichting of vereniging zal mijns inziens immers veelal de rangorde van de Wet VPB 1969 volgen en derhalve eerst vaststellen of van een belastingplicht sprake is, alvorens getoetst wordt of de zorgvrijstelling toepassing treft.²⁴⁵ Een benadering per activiteit geniet daarom – ter behoud van de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling – mijn voorkeur boven een subjectgebonden benadering.

4.2.5 Preventie

In tegenstelling tot het reeds omschreven wettelijke perspectief, is het vanuit maatschappelijk oogpunt enerzijds te prijzen dat – terwijl dit niet letterlijk uit de wet voortvloeit – in het zorgvrijstellingsbesluit enkele vormen van zorgpreventie worden goedgekeurd ten aanzien van de werkzaamhedeneis; anderzijds is het opvallend dat de staatssecretaris in de uitvoering van de wet niet alle vormen van preventie toestaat. Van Bakel en Moors merken op dat bijvoorbeeld verslavingsvoorlichting, zwangerschapsgym, pleegzorg

²⁴³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2018, (*Stcrt.* 2018, 68662), *V-N* 2019/6.9, par. 4.1.

²⁴⁴ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p 670-671.

²⁴⁵ Zie ook de vaststelling van de subjectieve belastingplicht van stichtingen en verenigingen in onderdeel 3.2.2.2 van dit onderzoek.

en bariatrische chirurgie hierdoor buiten de goedkeuring van de staatssecretaris vallen.²⁴⁶ Zij vinden dat dergelijke zorgwerkzaamheden ook onder de reikwijdte van de werkzaamhedeneis moeten kunnen vallen.²⁴⁷

Bresser merkt op dat de scheidingslijn tussen preventie enerzijds en genezing, verpleging of verzorging anderzijds nog enigszins duidelijk is, maar dat deze scheidingslijn door de – aan de wetsuitvoering – toegevoegde tussencategorieën volgens auteur volledig wegvalt.²⁴⁸ Het is volgens Bresser niet objectief vast te stellen welke werkzaamheden precies onder deze tussencategorieën worden geschaard.²⁴⁹

Ik deel de mening van Bresser hieromtrent. Op grond van het zorgvrijstellingbesluit kwalificeert – onder andere – preventie waarmee ziekten of verdere gezondheidsproblemen worden voorkomen bij mensen die geen ziekte hebben, maar wel over risicofactoren beschikken. Mijns inziens is lastig van geval tot geval objectief vast te stellen of een persoon risicofactoren beschikt en of de specifieke preventiewerkzaamheid bijdraagt aan de voorkoming van een ziekte bij deze persoon. Zo kan afgevraagd worden of een cursus ‘stoppen met roken’ voorkomt dat een deelnemer – bijvoorbeeld – een longziekte krijgt. Dat het voorkomen van ziektes een doel is van de cursus is evident, maar op grond van de wettekst van de zorgvrijstelling is mijns inziens geen ruimte te vinden om bijvoorbeeld te stellen dat dit afdoende is om de cursus als ‘geïndiceerde’ preventie aan te merken.

Het is daarnaast opmerkelijk te noemen dat de betreffende preventie op basis van de Zvw of de Wlz gestoeld moet zijn om in aanmerking te komen voor de goedkeuring van de staatssecretaris. Preventie vormt namelijk niet alleen binnen die kaders een belangrijk uitgangspunt, maar ook bijvoorbeeld binnen de kaders van de Jeugdwet.²⁵⁰ In de wettelijke bepaling van de zorgvrijstelling is mijns inziens geen aanknopingspunt voor dit vereiste te vinden. Het is dus niet duidelijk waarom niet alle vormen van zorgpreventiewerkzaamheden in het zorgvrijstellingbesluit worden goedgekeurd.

Concluderend is mijns inziens te stellen dat de goedkeuring voor vormen van preventie in lijn ligt met de doelstelling van de zorgvrijstelling. De goedkeuring is echter mijns inziens te beperkt. Preventieve zorgwerkzaamheden zijn in de laatste vijftien jaar een steeds belangrijker onderdeel geworden van zorgverlening in Nederland. In dit kader zouden preventieve zorgwerkzaamheden die op een andere wijze dan via de Zvw of Wlz tot stand komen mijns inziens ook onder de werkzaamhedeneis moeten kunnen vallen. Een verruiming van het beleid of de wettekst, zoals ik ook hierna met betrekking tot jeugdzorg betoog, zou de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling vergroten. Het zorgvrijstellingbesluit is op het gebied van preventie onduidelijk, hetgeen afdoet aan de doelmatigheid van de zorgvrijstelling.

²⁴⁶ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 671-672.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 674-675.

²⁴⁸ Bresser, *WFR* 2022/176, p. 1122.

²⁴⁹ *Ibid.*

²⁵⁰ Zie onderdeel 4.2.7. van dit onderzoek.

4.2.6 Specifieke zorglichamen

Zoals eerder in dit onderzoek is weergegeven, gaat de staatssecretaris in op de kwalificatie van diverse specifieke categorieën zorginstellingen. Hoewel het belang in deze gevallen vaak alleen ziet op de uitvoering van de wet voor die specifieke zorglichamen, is mijns inziens op basis van het gevoerde beleid voor die zorglichamen ook een algemene conclusie te trekken voor voornamelijk de doelmatigheid van de zorgvrijstelling. Ik zal hierna daarom kort ingaan op enkele opvallende keuzes uit het zorgvrijstellingbesluit in het kader van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de werkzaamhedeneis.

Zo staan de opmerkingen over de werkzaamheden van apotheken in het zorgvrijstellingbesluit volgens De Ruiter op gespannen voet met de werkzaamhedeneis.²⁵¹ De harde uitsluiting van apotheken van de werkzaamhedeneis die de staatssecretaris voorstaat, is ook mijns inziens niet in alle gevallen – met name die van de ziekenhuisapotheken – in lijn met het wettelijke kader van de werkzaamhedeneis. Wegens het geringe belang hiervan in het kader van dit onderzoek – het onderdeel ziet immers alleen op apotheken – wordt op deze plaats volstaan met een verwijzing naar de bijdrage van De Ruiter.²⁵²

Opvallender wordt de keuze voor het uitsluiten van alle apotheken in het zorgvrijstellingbesluit na het lezen van het beleid met betrekking tot verzelfstandigde medische laboratoria. Deze laboratoria kunnen conform het zorgvrijstellingbesluit kwalificerende zorgwerkzaamheden uitvoeren mits zij voldoen aan een aantal vereisten. Het vereiste geldt – op doeltreffendheidsgronden terecht – dat de werkzaamheden onlosmakelijk verbonden moeten zijn met de geneeskundige behandeling van individuele patiënten. Naar mijn mening zijn dergelijke werkzaamheden van diagnostische centra op dezelfde positie ten aanzien van de werkzaamhedeneis te plaatsen als de werkzaamheden van apotheken in een ziekenhuis. Het betreffen immers in beide gevallen werkzaamheden die niet altijd direct kunnen worden aangemerkt als ‘genezen, verplegen of verzorgen’ van zorgbehoevenden, maar wel onlosmakelijk verbonden zijn aan het behandelproces van een patiënt. Op grond van de werkzaamhedeneis en haar ratio kwalificeren de werkzaamheden die onlosmakelijk met het “genezen, verplegen en verzorgen” verbonden zijn mijns inziens voor de zorgvrijstelling.

De problematiek die hier speelt levert vooral een onduidelijke lijn op in het uitvoeringsbeleid bij de zorgvrijstelling. Hoewel het telkens louter een standpunt van de staatssecretaris betreft, brengt het onduidelijkheden in de uitvoering van de zorgvrijstelling teweeg; en daarmee een negatief effect op de doelmatigheid van de zorgvrijstelling.

De mismatch tussen laboratoria en de zorgvrijstelling is, gelijk aan de mismatch die speelt bij apotheken, echter alleen van toepassing op laboratoria en het betreft derhalve een mismatch met een gering belang

²⁵¹ De Ruiter, *NLF* 2019/0065.

²⁵² *Ibid.*

op de doeltreffendheid voor dit onderzoek. Op deze plaats wordt daarom volstaan met een verwijzing naar de uiteenzetting hiervan door Van den Bergh.²⁵³

De toevoeging van Covid-19 testen aan de reikwijdte werkzaamhedeneis heeft op kritiek uit de literatuur kunnen rekenen.²⁵⁴ Omwille van voornoemde afbakening binnen dit onderzoek, wordt ook op deze plaats volstaan met een verwijzing naar die literatuur.²⁵⁵

4.2.7 Jeugdhulp

Reeds is vermeld dat de staatssecretaris in het zorgvrijstellingbesluit opmerkt dat niet alle werkzaamheden die onder jeugdhulp geschaard worden, kunnen kwalificeren voor de zorgvrijstelling. Voorbeelden hiervan zijn niet-medische begeleiding van kinderen in het (speciaal) onderwijs en werkzaamheden die zien op opvoedingsproblemen bij kinderen die geen medische beperking hebben.²⁵⁶ Ook deze uitingen doen een fiscale discussie aanwakkeren. Van de Streek stelt dat hier de “starre en beperkte uitleg van het zorgbegrip door de staatssecretaris”²⁵⁷ een rol speelt en dat deze jeugdhulpwerkzaamheden ook onder de werkzaamhedeneis geschaard zouden moeten kunnen worden.²⁵⁸

Preventie van achterstanden of stoornissen bij kinderen vormen binnen de Jeugdwet de basis van voornoemde werkzaamheden.²⁵⁹ Net als algemene preventieve werkzaamheden kan van deze werkzaamheden mijns inziens echter niet worden gesteld dat sprake is van het behandelen, verzorgen of verplegen van een zorgbehoevend persoon. De werkzaamheden zien niet op een zorgbehoevende; er is immers geen sprake van een zorgvraag zoals bedoeld in de werkzaamhedeneis. Zoals kort aangestipt in de beoordeling van de dynamische toetsingsnorm, schiet de formulering van de werkzaamhedeneis mijns inziens hier tekort om volledig doeltreffend te zijn. Hoewel ik de mening van Van de Streek vanuit maatschappelijk oogpunt derhalve steun, acht ik de huidige wetsinterpretatie in het zorgvrijstellingbesluit op het onderwerp van jeugdhulp vanuit een letterlijke invalshoek pleitbaar.

Het past naar mijn mening echter wel – zoals reeds betoogd voor andere preventiewerkzaamheden – binnen de doelstelling van de dynamische toetsingsnorm van de werkzaamhedeneis om preventiewerkzaamheden die op grond van de Jeugdwet plaatsvinden onder de reikwijdte van de werkzaamhedeneis te scharen. Geen grond lijkt namelijk te bestaan om onderscheid te maken tussen

²⁵³ Van den Bergh, in: *NDFR Commentaar art. 5 Wet VPB*, par. 4.2.2.

²⁵⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 juli 2022, (*Stcrt.* 2022, 20397), *V-N* 2022/45.6.

²⁵⁵ *Ibid.*

²⁵⁶ Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 4.4.5.

²⁵⁷ Van de Streek, in: *Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.7.B.c2.*

²⁵⁸ *Ibid.*

²⁵⁹ Zie bijvoorbeeld art. 2.1 Jeugdwet.

preventie op grond van de Zvw en Wlz enerzijds – zoals door de staatssecretaris in bepaalde gevallen wel wordt goedgekeurd – en de Jeugdwet anderzijds.

Een verruiming van het beleid op voornoemd punt zou de doelmatigheid van de zorgvrijstelling kunnen vergroten wegens de duidelijkheid die hiermee wordt geboden. Zoals in alle gevallen van een verkeerde wetsuitleg geldt, zal de Belastingdienst naar waarschijnlijkheid het zorgvrijstellingbesluit volgen en zullen door zorginstellingen mogelijk additionele kosten moeten worden gemaakt – bijvoorbeeld in de zin van het inkopen van fiscaal advies – om de zorgvrijstelling toe te passen. Daarnaast is onzeker of preventieve werkzaamheden conform een letterlijke interpretatie van de wettekst van de werkzaamhedeneis hiervoor kunnen kwalificeren. De vermelde verruiming van het beleid van de staatssecretaris zou derhalve inhouden dat in beginsel een groter deel van zorgwerkzaamheden in Nederland kunnen worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

4.2.8 Alles of niets – 90%-eis

Het alles of niets-element uit de zorgvrijstelling kan in de verschenen literatuur op kritiek rekenen. Reeds heb ik uiteengezet dat dit element inhoudt dat de zorgvrijstelling alleen toepassing treft indien 90% van de werkzaamheden van een lichaam kwalificeren voor de werkzaamhedeneis. Indien binnen een lichaam minder dan 90% aan kwalificerende zorgwerkzaamheden worden verricht, is de zorgvrijstelling in het geheel niet van toepassing; óók niet op het – voor zover aanwezig – kwalificerende gedeelte van het betreffende lichaam. Dit vereiste houdt mijns inziens sterk verband met het feit dat de zorgvrijstelling een subjectieve vrijstelling betreft; hiermee houdt een zorglichaam 10% ruimte om andere werkzaamheden te verrichten. De eis ziet daarmee op een uitvoeringskwestie, aangezien het niet of nauwelijks mogelijk is om als lichaam feitelijk alleen zorgwerkzaamheden te verrichten. In dat geval zou het ter verkrijging van de vrijstelling onmogelijk zijn om – bijvoorbeeld – een parkeergarage in hetzelfde lichaam te exploiteren.

Zo ziet Van de Streek hierin een mogelijk probleem in verband met de samenloop met andere subjectieve vrijstellingen, zoals de onderwijsvrijstelling ex art. 6b Wet VPB 1969:²⁶⁰

“Een interessante praktijkvraag die in dit verband kan opkomen is hoe om te gaan met een stichting die bijvoorbeeld voor 80% kwalificerende zorgactiviteiten verricht in de zin van art. 5 lid 1 onderdeel c Wet VPB 1969 en voor de overige 20% kwalificerende onderwijsactiviteiten verricht in de zin van art. 6b Wet VPB 1969. Wat ons betreft zou een redelijke wetstoepassing deze stichting als vrijgesteld moeten beschouwen. Het Besluit (...) behandelt deze situatie niet.”²⁶¹

²⁶⁰ Van de Streek, in: *Cursus Belastingrecht Vpb.1.0.7.B.c1*.

²⁶¹ Ibid.

Het is derhalve onduidelijk hoe met deze situatie omgegaan moet worden. Kooy, Cremers²⁶² en Van Haendel²⁶³ betogen dat het redelijk zou zijn een vrijstelling in dergelijke gevallen toe te passen, maar merken gelijk aan Van de Streek op dat geen sprake is van een bepaling die hierin voorziet.²⁶⁴ Daarnaast stimuleert deze onmogelijkheid volgens Van Haendel de incentive om werkzaamheden te splitsen over meerdere lichamen.²⁶⁵ Indien de zorg- en onderwijsactiviteiten in het voornoemde voorbeeld van Van de Streek zouden zijn gesplitst, vinden voor zowel het “zorglichaam” als het “onderwijslichaam” de betreffende vrijstellingen toepassing. Een doelmatigheidswinst zou behaald kunnen worden indien bij één lichaam samenloop van beide vrijstellingen mogelijk blijkt. Elk afzonderlijk lichaam heeft immers een separate administratieplicht.²⁶⁶ Ik deel de mening van Van de Streek dat een redelijke wetstoepassing ertoe dient te leiden dat het betreffende lichaam, zonder splitsing van werkzaamheden, wordt vrijgesteld.

De *incentive* om te splitsen is in bredere zin dan voorgaand aanwezig binnen het 90%-vereiste. In dit alles of niets-karakter van de zorgvrijstelling ligt namelijk voor zorginstellingen een *incentive* besloten om niet-kwalificerende werkzaamheden in een ander lichaam onder te brengen, zodat op het lichaam waarin de kwalificerende werkzaamheden plaatsvinden de zorgvrijstelling toepassing kan treffen, terwijl op het totaalniveau van het concern niet voor 90% aan kwalificerende zorgwerkzaamheden worden verricht.²⁶⁷ Schematisch is dit scenario als volgt weer te geven:

²⁶² Kooy & Cremers *WFR* 2009/538, par. 2.2.

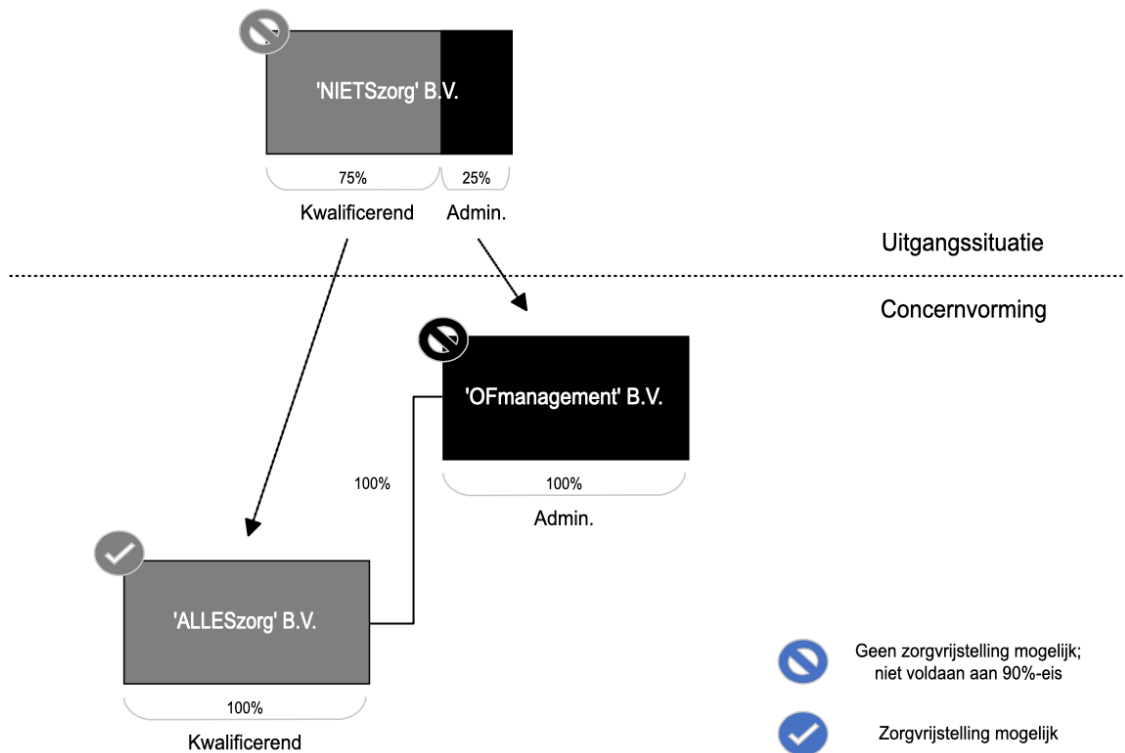
²⁶³ Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 33-34.

²⁶⁴ Van de Streek, in: *Cursus Belastingrecht* Vpb.1.0.7.B.c1.

²⁶⁵ Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 33-34.

²⁶⁶ Ex art. 2:10 BW.

²⁶⁷ Zie in diezelfde zin ook hetgeen wordt opgemerkt in: Piersma & Henzen, *MBB* 2015/04-02, par. 6.



Figuur 1. Concernvorming door de 90%-eis

In het licht van de doelmatigheid van de vrijstelling is dit enerzijds een negatief beeld. De uitvoeringskosten voor de toepassing van de vrijstelling stijgen immers voor zorglichamen, indien om deze reden werkzaamheden gesplitst worden in separate entiteiten. Ook in dit geval heeft ieder lichaam een aparte administratieplicht.²⁶⁸

Anderzijds zorgen de baten van de toepassingsmogelijkheid van de zorgvrijstelling door de splitsing voor doelmatigheidswinst. Uiteindelijk zal een zorginstelling slechts van de splitsingsmogelijkheid gebruik maken indien de baten van de toepassing van de zorgvrijstelling de kosten van de splitsing van werkzaamheden overstijgen. Het effect op de doelmatigheid van de splitsingsmogelijkheden rondom de zorgvrijstelling is derhalve per saldo positief. Toch zou de situatie waarin de zorgvrijstelling toepassing treft op het kwalificerende gedeelte van 'NIETSzorg' B.V. de doelmatigheid van de zorgvrijstelling kunnen verhogen, omdat de kosten van de splitsing in 'ALLESzorg' B.V. en 'OFmanagement' in dat geval weg zouden vallen.

Piersma en Henzen merken op dat ook andere beweegredenen voor (zorg)instellingen kunnen bestaan om verschillende werkzaamheden op concernniveau in verschillende lichamen onder te brengen, zoals schaalvergroting, samenwerkingsverbanden en participaties van externe investeerders.²⁶⁹ De zorgvrijstelling kan dan – omgekeerd aan voorgaand omschreven situatie – ook een belemmering

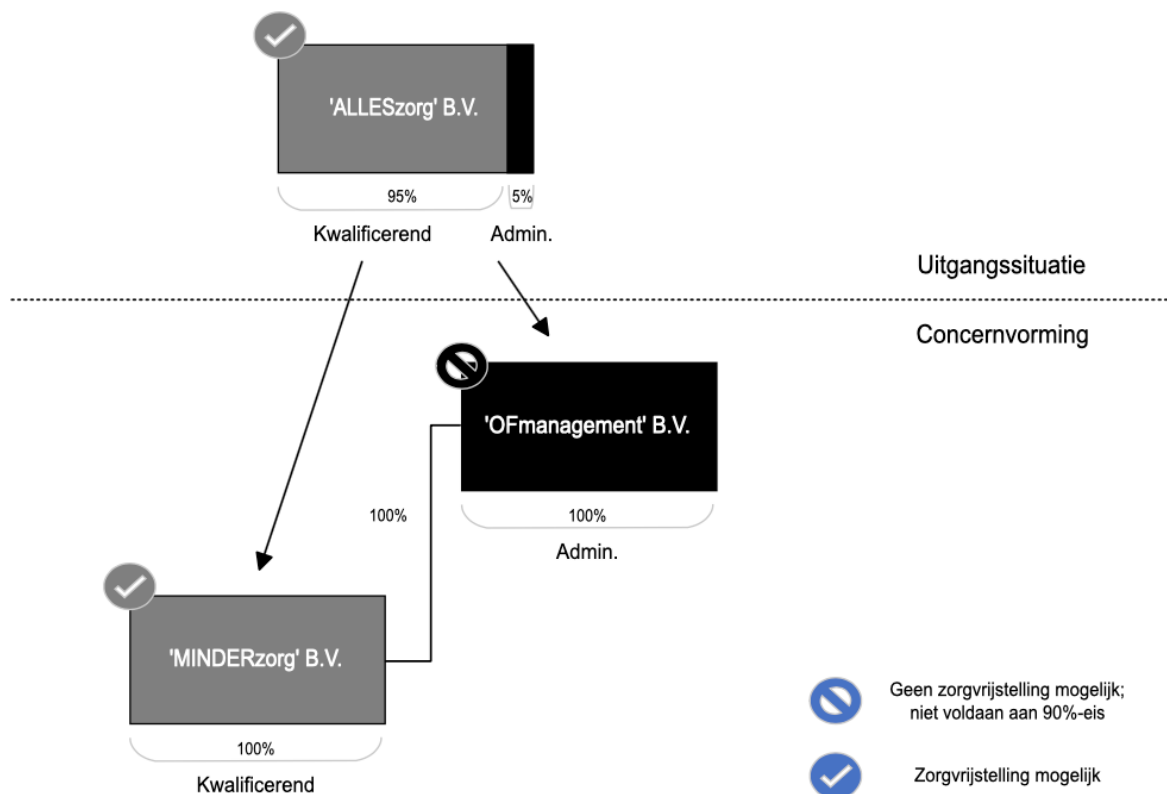
²⁶⁸ Ex art. 2:10 BW.

²⁶⁹ Piersma & Henzen, *MBB* 2015/04-02, par. 6.

vormen om op grond van deze redenen werkzaamheden onder te brengen in separate lichamen. Piersma en Henzen schetsen in dit kader de volgende situatie:

“Denk bijvoorbeeld aan de situatie waarin het management respectievelijk de administratieve en ondersteunende werkzaamheden van een zorginstelling (in de vorm van een concern) worden ondergebracht in een separate managementvennootschap respectievelijk servicevennootschap. Deze vennootschappen verrichten op zichzelf genomen geen kwalificerende zorgactiviteiten, waardoor mogelijk niet meer lijkt te worden voldaan aan de werkzaamhedentoets. In de oude situatie (waarin alle werkzaamheden vanuit één entiteit plaatsvonden) deed zich dit probleem echter niet voor, nu deze werkzaamheden opgingen in de (kwalificerende) zorgwerkzaamheden.”²⁷⁰

Waarbij opgemerkt dient te worden dat, in voorgaand voorbeeld, de niet-zorgwerkzaamheden maximaal 10% van het geheel betreffen. Schematisch is deze situatie als volgt weer te geven.



Figuur 2. Concernbelemmering door de 90%-eis.

Uit de voorgaande situatie kan de conclusie worden getrokken dat het alles of niets-karakter ook in deze situatie belemmerend kan zijn voor (fiscaal neutrale) bedrijfseconomische keuzes. Het niet langer aanspraak kunnen maken op de zorgvrijstelling (uit het voorbeeld: voor de administratieve werkzaamheden ondergebracht in 'OFmanagement' B.V.) wanneer de keuze voor een splitsing van

²⁷⁰ Ibid.

werkzaamheden wordt gemaakt, levert voor de belanghebbende hogere *opportunity costs*²⁷¹ op, hetgeen in die gevallen negatieve gevolgen heeft voor de doelmatigheid van de zorgvrijstelling.

Piersma en Henzen zien in de huidige dynamische interpretatie van de zorgvrijstelling reeds een oplossing voor deze beperking van de doelmatigheid.²⁷² De auteurs zien in dit kader de mogelijkheid dat de zorgvrijstelling per lichaam wordt toegepast, maar dat voor de beoordeling van de werkzaamhedentoets rekening gehouden dient te worden met de specifieke rol van een betreffende entiteit binnen een concern.²⁷³ Auteurs stellen voor de beoordeling plaats te laten vinden terwijl het totaalplaatje van de werkzaamheden van het concern in ogenschouw wordt genomen en noemen deze wijze van beoordelen 'concernbenadering'. De parlementaire geschiedenis en de wettelijke bepaling van de zorgvrijstelling geven volgens auteurs geen uitsluitel over de mogelijkheid van een concernbenadering.²⁷⁴

Afgevraagd kan worden of een dergelijke concernbenadering wenselijk is. De huidige wijze waarop de zorgvrijstelling geldt, levert momenteel namelijk al een groot aantal knelpunten en onduidelijkheden op. Een concernbenadering is mijns inziens weliswaar vanuit het oogpunt van fiscale neutraliteit te prijzen, maar levert anderzijds waarschijnlijk additionele vraagtekens op in de uitvoering van de wet. Zo zal mogelijk snel de vraag opkomen wanneer sprake is van een dusdanige verbondenheid dat de concernbenadering gerechtvaardigd toegepast kan worden. Het gaat (op dit punt) ten aanzien van dit onderzoek de reikwijdte te buiten om volledig de diepte in te gaan omtrent de beantwoording van dit vraagstuk. In de Wet VPB 1969²⁷⁵ zijn echter reeds diverse verbondenheidscriteria neergelegd. Enkele voorbeelden van verbondenheidsbegrippen waarbij aansluiting gezocht zou kunnen worden zijn te vinden in de *transfer pricing* bepalingen van art. 8 e.v. Wet VPB 1969, de renteaftrekbeperking van art. 10a lid 4 Wet VPB 1969 of de fiscale eenheid in de zin van art. 15 Wet VPB 1969. Echter, speelt ook omtrent deze criteria in meer of mindere mate uitvoeringsproblematiek.²⁷⁶

Indien deze concernproblematieken als geheel in beschouwing worden genomen valt op dat de problematiek terug te leiden is naar de beperking in doeltreffendheid van de zorgvrijstelling die ontstaat door de 90%-eis. Hierdoor ontstaat immers het alles of niets-karakter; de zorgvrijstelling mist daarmee

²⁷¹ *Opportunity costs* betreft de waardering van het beste alternatief van een keuze tussen twee of meer elkaar uitsluitende opties, die voorliggen in schaarste. Voor een nadere uiteenzetting van het begrip verwijs ik op deze plaats naar: Buchanan 1991, p. 520-525.

²⁷² Piersma & Henzen, *MBB* 2015/04-02, par. 6.

²⁷³ *Ibid.*

²⁷⁴ *Ibid.*

²⁷⁵ Zoals ook buiten de vennootschapsbelasting, bij de fiscale eenheid btw ex art. 7 lid 4, Wet OB 1968, een rol speelt.

²⁷⁶ Voor een uiteenzetting van verbondenheidscriteria in fiscale wetgeving en de problematiek hieromtrent, volsta ik met een verwijzing naar: Zuidgeest 2008, en meer specifiek ten aanzien van de Wet VPB 1969 naar Zuidgeest 2008, hoofdstuk 7.

haar doelstelling voor die werkzaamheden die door het 90%-vereiste worden belast met vennootschapsbelasting.

Hierdoor cumuleert het negatieve effect op de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling met de negatieve effecten van de reikwijdte van de werkzaamheden. Indien – bijvoorbeeld – preventiewerkzaamheden niet kwalificeren, leidt dat tot een kleinere kans dat een willekeurige zorginstelling die zich hiermee bezighoudt, het 90%-vereiste behaalt. Hierdoor wordt in dat geval ook geen doel getroffen voor de overige kwalificerende zorgwerkzaamheden binnen dat lichaam.

Dit ‘alles of niets-karakter’ leidt evenwel tot andere problematiek. Door het subjectieve en alles of niets-karakter van de zorgvrijstelling ontstaat volgens Van Haendel een ‘jojo-effect’, inhoudende dat van jaar tot jaar de vrijstellen kan vervallen of weer kan gaan gelden.²⁷⁷ Hierdoor kunnen volgens Van Haendel scenario’s ontstaan waarin zorginstellingen jaarlijks (of met grotere tussenpozen) met een eindafrekening of openingsbalansproblematiek te maken krijgen.²⁷⁸ Dit jojo-effect verhoogt daarom voor die gevallen de uitvoeringskosten van zorginstellingen. Ondanks dat niet iedere zorginstelling hiervan hinder zal ondervinden, kan mijns inziens gesteld worden dat het jojo-effect een negatief effect op de doelmatigheid van de zorgvrijstelling heeft.

Een laatste belangrijk onderdeel van de 90%-eis op het gebied van doeltreffendheid is de relatief vrije toetsingsnorm. Eerder in dit onderzoek is onderzocht dat de norm waaraan de 90%-eis getoetst mag worden per entiteit kan verschillen. Het is naar mijn mening duidelijk dat deze – min of meer²⁷⁹ – vrije toetsingsnorm in positieve zin bijdraagt aan de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling. Op deze wijze kunnen zorginstellingen immers, binnen de gestelde kaders, de meest gunstige toetsingsnorm zoeken.

Hiermee stijgt per saldo het aantal zorgwerkzaamheden dat wordt vrijgesteld van belastingheffing (doeltreffendheid). Van Haendel stelt daarentegen geen voorstander te zijn van deze open norm, omdat het onvoldoende houvast geeft aan de zorginstellingen.²⁸⁰ In de huidige vorm van de zorgvrijstelling, met het stringente alles of niets-karakter, acht ik deze open norm allerminst belemmerend. De open norm is mijns inziens een kans voor zorginstellingen om – binnen de strikte en lastig vast te stellen kaders – enige vrijheid te nemen om zo te sturen naar een zo hoog mogelijk aandeel aan kwalificerende werkzaamheden. Zonder deze open norm zou de doeltreffendheid van de zorginstelling daarom afnemen.

4.2.9 Handen aan het bed-eis

Door de handen aan het bed-eis wordt gewaarborgd dat alleen een zorginstelling die daadwerkelijk zelf zorg verleent, aanspraak kan maken op de zorgvrijstelling. Om aan het vereiste te voldoen dient een

²⁷⁷ Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 33-34.

²⁷⁸ Ibid.

²⁷⁹ Zie onderdeel 3.2.3.2. van dit onderzoek.

²⁸⁰ Van Haendel, *WFR* 2022/7, p. 33-34.

zorginstelling zich ten opzichte van zorgvragers te verplichten de gevraagde zorg te verlenen.²⁸¹ Hiermee wordt voorkomen dat opdrachtgevers, die zelf geen zorg verlenen, toch aanspraak kunnen maken op de zorgvrijstelling. Dit vereiste draagt daarmee sterk bij aan de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling en doet mijns inziens niet af aan de doelmatigheid. In jurisprudentie en het zorgvrijstellingsbesluit zijn immers duidelijke kaders gesteld ter invulling van dit vereiste.

4.3 Winstbestemmingseis – beoordeling

Naast de werkzaamhedeneis zijn ook in de winstbestemmingseis onderdelen te ontleden met invloeden op de doelmatigheid en doeltreffendheid van de zorgvrijstelling. Navolgend worden onderdelen van de winstbestemmingseis met opvallende aspecten op het gebied van deze toetsingscriteria nader uitgelicht. Ook in dit kader staat de doelstelling van de zorgvrijstelling centraal bij de beoordeling op doeltreffendheid en doelmatigheid.

4.3.1 Algemeen

De winstbestemmingseis kan in beginsel een nuttig instrument zijn om te voorkomen dat winsten die onder de zorgvrijstelling zijn verkregen, door kunnen stromen naar andere doeleinden dan het doel waarvoor de zorgvrijstelling is ingeroepen. Los van de diverse opvallende aspecten van de winstbestemmingseis met ieder zijn eigen invloed op de doeltreffendheid en uitvoerbaarheid van de zorgvrijstelling, is de winstbestemmingseis hiermee in principe van toegevoegde waarde op de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling, omdat met deze eis beoogd wordt te beperken dat de winsten die zijn behaald onder de vrijstelling voor andere doeleinden worden gebruikt dan het algemeen maatschappelijk belang.

4.3.2 “Aanwenden van gelden”

Een ruime interpretatie van de wijze waarop gelden mogen worden aanwend inzake de winstbestemmingseis ligt in de lijn van de doelstelling van de zorgvrijstelling; door leningen, het houden van deelnemingen en het ter beschikking stellen van vastgoed onder de reikwijdte van de winstbestemmingseis te scharen – mits deze toepassingen op het aspect van zorg plaatsvinden – worden financierings- en samenwerkingsmogelijkheden binnen de zorg niet beperkt. In het eerste en tweede hoofdstuk van dit onderzoek is reeds vastgesteld dat de problemen van financiering van zorg toenemen en in de toekomst naar verwachting zullen blijven toenemen. In dit kader is de benoemde vrijheid op dit punt gewenst.

Deze ruime interpretatie lijkt door de staatssecretaris te worden bevestigd. De interpretatievrijheid die op dit punt in het zorgvrijstellingsbesluit wordt geboden kan afdoen aan de duidelijkheid van de regelgeving en daarom aan de doelmatigheid van de zorgvrijstelling. Toch is in het licht van het doel van de zorgvrijstelling te begrijpen waarom de staatssecretaris moeite lijkt te hebben met het neerleggen van de exacte kaders van ‘het aanwenden van gelden’. Mijns inziens bestaat geen andere mogelijkheid

²⁸¹ HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666, r.o. 3.3.1.

dan situaties van geval tot geval te beoordelen. Het zou immers het doel van de zorgvrijstelling te buiten gaan indien het mogelijk is om – vrijgesteld ontvangen – gelden buiten het algemeen maatschappelijke belang aan te wenden (hierna te noemen: weglekrisico). Naar mate dit weglekrisico toeneemt neemt de doeltreffendheid van de winstbestemmingseis af.

In het licht van de doeltreffendheid is het positief dat in het zorgvrijstellingbesluit diverse piketpalen worden geslagen om het weglekrisico van de zorgvrijstelling te beperken. Mijns inziens is het daarmee te rechtvaardigen dat ANBI-steunstichtingen zijn uitgesloten van kwalificerende lichamen binnen de winstbestemmingseis.

4.3.3 Zorg-BV problematiek

Uit hoofdstuk drie is gebleken dat de vereisten die gelden voor de Zorg-BV om toepassing van de zorgvrijstelling te kunnen verkrijgen, complex zijn. De complexe additionele vereisten komen voort uit het zorgvrijstellingbesluit en zijn dus in beginsel niet bindend voor belastingplichtigen. De staatssecretaris acht deze vereisten noodzakelijk omdat de zorgvrijstelling niet is geschreven voor zorginstellingen die vanuit een BV worden geëxploiteerd.²⁸² Daarnaast is de redactie van de winstbestemmingseis rechtsvormneutraal en kan een BV in beginsel dus aan het vereiste voldoen.

Gesteld wordt door de staatssecretaris dat additionele vereisten noodzakelijk zijn om te waarborgen dat vrijgestelde winsten binnen de kaders van het doel van de zorgvrijstelling beklemd blijven.²⁸³ Dat een statutaire winstbepaling sec onvoldoende is om dit te verzekeren, blijkt uit hetgeen Bresser uiteenzet.²⁸⁴ Hoewel het namelijk civielrechtelijk mogelijk is om aandelen zonder winstrechten uit te geven, is het niet mogelijk om louter aandelen zonder stemrecht uit te geven. Mede hierdoor behoudt een algemene vergadering van aandeelhouders de mogelijkheid om aandelen met winstrechten uit te geven, ook indien een winstbepaling in de statuten is opgenomen.²⁸⁵

In dit kader zijn de zorgen van de staatssecretaris, dat een weglekrisico uit de zorgvrijstelling ontstaat, op een eerste oogopslag begrijpelijk te noemen. Door de additionele eisen tracht de staatssecretaris het weglekrisico te mitigeren. Toch lijkt de benadering van de staatssecretaris niet altijd in lijn met de wet en dit leidt tot een ruime hoeveelheid kritische bijdragen in de literatuur over dit onderwerp.

Van Bakel en Moors stellen bijvoorbeeld vast dat de staatssecretaris strengere voorwaarden stelt dan afgeleid kunnen worden uit de (systematiek van) de wet, parlementaire geschiedenis en

²⁸² Besluit van 25 november 2019 (*Stcrt.* 2019, 66223), par. 6.2.1.

²⁸³ *Ibid.*

²⁸⁴ Bresser, *WFR* 2022/176, p. 1123-1124.

²⁸⁵ Op grond van art. 2:231 BW is het immers mogelijk om middels een algemene vergadering van aandeelhouders de statutaire bepaling met betrekking tot de winstbepaling te wijzigen en aandelen met winstrecht te emitteren; Bresser, *WFR* 2022/176, p.1124.

jurisprudentie.²⁸⁶ Van Bakel en Moors stellen ook – mijns inziens terecht – van mening te zijn dat de staatssecretaris hiermee het legaliteitsbeginsel schendt.²⁸⁷

Voorts zijn Van Bakel en Moors, gelijk aan Bresser,²⁸⁸ kritisch op de additionele eis omtrent het toezichthoudend orgaan bij de zorg-BV.²⁸⁹ De auteurs gaan voornamelijk in op de taken en bevoegdheden van dat toezichthoudend orgaan.²⁹⁰ Het blijkt civielrechtelijk onmogelijk om aan één van deze taken uitvoering te geven.²⁹¹ Daarmee is duidelijk dat dit vereiste op een verkeerde wetsinterpretatie berust.

Voorts is de bezitseis voor diverse auteurs een belangrijk onderdeel van kritiek op het zorgvrijstellingbesluit. Hiermee heeft de staatssecretaris namelijk vereisten gesteld aan de aandeelhouders van de zorglichamen. Ook hieruit blijken de zorgen van de staatssecretaris voor het genoemde weglekrisico. De aandeelhouders van een zorg-BV moeten volgens de staatssecretaris naar aard in lijn liggen met een doel als genoemd in de winstbestemmingseis.

Volgens Van Bakel en Moors wordt in de praktijk erg streng aan de bezitseis getoetst.²⁹² Alle aandelen in het betreffende zorglichaam moeten worden gehouden door kwalificerende aandeelhouders.²⁹³ Dit betekent volgens Van Bakel en Moors dat, indien één aandeel met zeggenschap, ongeacht of dit aandeel recht geeft op een aandeel in de winst van het zorglichaam, in handen is van een niet-kwalificerend lichaam, niet wordt voldaan aan de winstbestemmingseis.²⁹⁴ Mijns inziens zet de staatssecretaris ook hiermee een stap buiten de wettelijke kaders van de winstbestemmingseis. Zoals in de literatuur meermaals wordt betoogd, stelt de staatssecretaris hiermee immers niet alleen eisen aan het lichaam zelf – zoals met de wettekst van de winstbestemmingseis met een verwijzing naar “lichaam” mijns inziens wordt voorgestaan – maar ook stelt hij eisen met betrekking tot de zeggenschap over het zorglichaam.²⁹⁵

²⁸⁶ Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 673-674.

²⁸⁷ *Ibid.*

²⁸⁸ Bresser, *WFR* 2022/176, p. 1124-1125.

²⁸⁹ *Ibid.*

²⁹⁰ *Ibid.*

²⁹¹ *Ibid.*

²⁹² Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112, p. 674.

²⁹³ *Ibid.*

²⁹⁴ *Ibid.*

²⁹⁵ *Ibid.*; Piersma & Henzen, *MBB* 2015/04.

Van Bakel en Moors stellen – naar mijn mening terecht – dat voorgaande zeggenschapseis beperkingen oplevert voor samenwerkingsverbanden van zorglichamen.²⁹⁶ Deze beperkingen zijn mijns inziens ongewenst met het oog op de toekomst van zorgverlening in Nederland. Reeds in onderdeel 2.3.4. van dit onderzoek is immers vastgesteld dat een trend waarneembaar is waarin zorginstellingen steeds vaker samenwerken om zorg beter te kunnen reguleren.

De vraag is reeds opgekomen of de staatssecretaris met de introductie van de additionele vereisten voor de Zorg-BV buiten de kaders van de wet treedt. In jurisprudentie zijn recentelijk ontwikkelingen te vinden die in de richting van een instemmend antwoord op voorgaande vraag wijzen.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant oordeelde namelijk dat geen aanknopingspunt in de wet te vinden is om aan te sluiten bij de visie van de staatssecretaris dat rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid van een wijziging van de statuten, noch dat de aandelen in het zorglichaam uiteindelijk gehouden dienen te worden door kwalificerende lichamen.²⁹⁷ In casu was niet in geschil dat de winst voldoende beklemd was in de statuten in het onderhavige jaar. De rechter meent dat voldoende was dat in onderhavig jaar aan de statutaire eis – zoals deze tevens volgt uit eerdere rechtspraak - werd voldaan om te voldoen aan de winstbestemmingseis in dat jaar. Het verdient de opmerking dat de staatssecretaris in hoger beroep is gegaan tegen deze uitspraak en het derhalve onzeker is of de uitspraak van de rechter stand houdt.²⁹⁸ Indien de uitspraak van de rechter stand houdt, lijkt dit mogelijk een einde te zijn voor de additionele vereisten aan de Zorg-BV.

Mijns inziens leiden de diverse eisen die de staatssecretaris stelt aan Zorg-BV's tot een nadelig effect op de uitvoerbaarheid van de zorgvrijstelling. Reeds is aangestipt dat één vereiste wegens civielrechtelijke beperkingen niet of nauwelijks uitvoerbaar is. De zeggenschapseisen die de staatssecretaris heeft gecreëerd voor Zorg-BV's doen evenwel sterk af aan de uitvoerbaarheid van de zorgvrijstelling. Zo worden – bijvoorbeeld – samenwerkingsverbanden, die opkomend zijn om zorg beter te kunnen verlenen, door de additionele eisen van de staatssecretaris beperkt. De winstbestemmingseis en bijbehorende onderdelen van het zorgvrijstellingbesluit zijn echter – behoudens het genoemde vereiste met betrekking tot de bevoegdheden van het toezichthoudend orgaan – wel doeltreffend te noemen om het weglekrisico te beperken.

4.4 Aanbevelingen

Na voorgaande paragrafen kan vastgesteld worden dat de zorgvrijstelling aspecten bevat die in het licht van de doeltreffendheid, doelmatigheid en het zorglandschap in Nederland voor verbetering vatbaar zijn. Navolgend worden, om tot deze verbetering te komen, enkele aanbevelingen gedaan waarmee de doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling kan worden verhoogd. Ook in dit kader wordt

²⁹⁶ Van Bakel en Moors, *WFR* 2019/112, p. 673-674.

²⁹⁷ Rb. Zeeland-West-Brabant 19 januari 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:206, r.o. 4.5.

²⁹⁸ Bresser, *WFR* 2022/176, p. 1124-1125.

een onderscheid gemaakt tussen de verbetering van de werkzaamhedeneis enerzijds en de winstbestemmingseis anderzijds.

4.4.1 Werkzaamhedeneis

4.4.1.1 Preventie

In tegenstelling tot de doelstelling van de zorgvrijstelling, zijn binnen de huidige benadering van het dynamische zorgbegrip in de wettekst van de zorgvrijstelling geen aanknopingspunten te vinden om preventiewerkzaamheden te kwalificeren voor de zorgvrijstelling. Preventie is echter een belangrijk speerpunt van het Ministerie van VWS om zorgverlening in Nederland toekomstbestendig te maken. Derhalve zal de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling sterk toenemen indien aan de wettekst van de zorgvrijstelling een passage inzake “het voorkomen van ziekten” wordt toegevoegd.

Hierbij is mijns inziens van belang dat gewaarborgd wordt dat alleen – minstens aannemelijk – effectieve preventiemethoden worden vrijgesteld om niet buiten het doel van de zorgvrijstelling te treden. Hiertoe zou kunnen worden aangesloten bij de stelselwetten en andere vastgestelde zorgkaders in Nederland, zoals de Wpg en de Jeugdwet²⁹⁹; indien preventiewerkzaamheden op grond van een stelselwet worden uitgevoerd, zouden deze mijns inziens vrijgesteld van belastingheffing moeten kunnen worden op grond van de zorgvrijstelling, omdat het op grond van die wet immers in het Nederlandse zorglandschap wordt betrokken. Duidelijke kaders zijn hierbij noodzakelijk om de doelmatigheid van de zorgvrijstelling niet te belemmeren; het zorgvrijstellingsbesluit is mijns inziens een geschikt middel om de doelmatigheid te waarborgen, mits de wet correct wordt uitgelegd.

4.4.1.2 Onlosmakelijk verbonden werkzaamheden

Momenteel is de grens tussen de kwalificatie van directe zorgwerkzaamheden en onlosmakelijk met deze werkzaamheden verbonden activiteiten lastig vast te stellen. Binnen de wettekst van de werkzaamhedeneis is mijns inziens reeds ruimte gelegen om “onlosmakelijk met zorgverlening verbonden werkzaamheden” onder de werkzaamhedeneis te scharen. De standpunten in het zorgvrijstellingsbesluit die in de tegengestelde richting wijzen op dit punt – bijvoorbeeld in het geval van apotheken – belemmeren de doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling. Hierdoor ontstaat immers onzekerheid en onduidelijkheid over de toepassingswijze van de zorgvrijstelling, met als mogelijk gevolg dat een zorglichaam de vrijstelling niet verkrijgt, terwijl dat lichaam mogelijk wel recht heeft op de vrijstelling.

De staatssecretaris interpreteert de wet naar mijn mening onjuist en kan de doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling verhogen door “onlosmakelijk verbonden werkzaamheden” toe te staan of zijn standpunten waaruit het tegenovergestelde blijkt te verwijderen uit zijn beleid. Hierbij moet mijns inziens duidelijk worden omschreven dat alleen sprake is van een onlosmakelijk verbonden werkzaamheid, indien die werkzaamheid noodzakelijk is voor de zorgverlening. Hieronder vallen mijns inziens eveneens technologische implementaties bij zorginstellingen, alsmede diverse administratieve-

²⁹⁹ En – bijvoorbeeld – de subsidies van het zorginstituut Nederland en Zonmw., zie tevens onderdeel 2.2.2.6. van dit onderzoek.

en managementwerkzaamheden “op de werkvloer”, welke (nieuwe) zorgverlening mogelijk maken. Evident is mijns inziens dat deze werkzaamheden, mede in het licht van de – in hoofdstuk twee – vastgestelde ontwikkelingen in de zorg in Nederland, onlosmakelijk verbonden zijn met de uitvoering van zorgverlening in Nederland.

Indien deze wijziging op grond van de huidige wettekst onmogelijk wordt geacht, verdient het mijns inziens de aanbeveling om de wettekst van de zorgvrijstelling te wijzigen door “hiermee onlosmakelijk verbonden werkzaamheden” aan de wettekst van de werkzaamhedeneis toe te voegen.

4.4.1.3 Objectvrijstelling

De keuze voor de huidige subjectieve zorgvrijstelling in plaats van een objectvrijstelling is mijns inziens in het kader van de doelstelling van de zorgvrijstelling niet te rechtvaardigen; gebleken is immers dat dit subjectieve karakter, en met name het hieruit voortvloeiende 90%-vereiste, tot verschillende negatieve doeltreffend- en doelmatigheidseffecten binnen de zorgvrijstelling leidt. In samenhang met het gebrek aan doeltreffendheid van de werkzaamhedeneis in het kader van – bijvoorbeeld – preventiewerkzaamheden levert dit een ongelukkige cumulatie van afbreuk aan de doeltreffendheid op.

Indien de zorgvrijstelling wordt omgezet in een subjectieve vrijstelling vallen deze knelpunten weg. In dat geval zal per zorgactiviteit worden getoetst of het een kwalificerende zorgwerkzaamheid betreft. Daarmee zal de zorgvrijstelling dus van toepassing zijn voor zover een lichaam aan de vereisten van de werkzaamhedeneis voldoet, waardoor het in doeltreffendheid beperkende “alles of niets-karakter” van de huidige zorgvrijstelling komt te vervallen, bedrijfseconomische keuzes voor – of tegen – concernvorming en samenwerking niet langer door de zorgvrijstelling worden beïnvloed. Ook wordt door een objectvrijstelling de rangorde van de Wet VPB 1969 beter in acht genomen, omdat activiteiten die reeds op grond van de subjectieve belastingplicht buiten de reikwijdte van de vennootschapsbelasting vallen, in beginsel niet langer van invloed zullen zijn op de toepassing van de zorgvrijstelling. De winstbestemmingseis dient bij een objectvrijstelling te worden behouden ten aanzien van de vrijgesteld behaalde winsten, om het weglekrisico te blijven beperken.

4.4.2 Winstbestemmingseis

4.4.2.1 Zorg-BV

Het beleid van de staatssecretaris voor Zorg-BV's is recentelijk – mijns inziens terecht – terzijde geschoven door Rechtbank Zeeland-West-Brabant. De rechter stelt dat voldoende is dat winsten statutair beklemd zijn om te voldoen aan de winstbestemmingseis. De additionele vereisten uit het zorgvrijstellingsbesluit beperken de doelmatigheid van de zorgvrijstelling voor BV's sterk of maken de toepassing van de vrijstelling zelfs onmogelijk door civielrechtelijke invloeden. De rechtvaardiging voor deze vereisten kan alleen worden gezocht in de doelstelling van de winstbestemmingseis; het weglekrisico van vrijgestelde winsten naar een ander dan een algemeen maatschappelijk doel, beperken.

Toch doet zich in het kader van de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling ook een probleem voor met de wijze waarop volgens de rechtbank getoetst moet worden aan de winstbestemmingseis. Immers,

indien in een willekeurig jaar winsten vrijgesteld worden behaald onder de toepassing van de zorgvrijstelling en het jaar erna een statutenwijziging plaatsvindt bij het zorglichaam, kan dat zorglichaam de vrijgesteld behaalde winsten aanwenden voor een ander doel dan de winstbestemmingseis voorschrijft.

Het lijkt mij daarom binnen de kaders van de zorgvrijstelling passen dat, indien de lijn van de rechtbank ook in hoger beroep wordt gevolgd, een compartimentering plaatsvindt tussen vrijgesteld behaalde winsten en belaste winsten binnen het zorglichaam. Hierbij zal het eerstgenoemde deel van de winst *casu quo* reserves – mijns inziens – beklemd moeten blijven binnen de doelen van de winstbestemmingseis. De overige winsten kunnen dan in mijn optiek in beginsel vrijelijk worden besteed. Deze werkwijze is naar mijn mening reeds af te leiden uit de wettekst van de winstbestemmingseis. Uit de winstbestemmingseis volgt namelijk dat een vrijgesteld lichaam “zo het winst behaald, deze uitsluitend kan aanwenden ten bate van (..)”³⁰⁰. De winstbestemmingseis grijpt derhalve aan bij de vrijgestelde winsten. Omdat de zorgvrijstelling immers momenteel een subjectieve vrijstelling is, is de gehele winst van het lichaam voorwaardelijk vrijgesteld. Indien deze werkwijze niet uit het hoger beroep van voornoemde procedure zal blijken, stel ik voor om de compartimenteringswijze te verduidelijken in het zorgvrijstellingbesluit.

Daarnaast zal, om misbruiksituaties te voorkomen, moeten worden gewaarborgd dat een (fictief) vennootschapsbelastingheffingsmoment ontstaat op het moment dat de voorgestelde beklemmingseis ten aanzien van vrijgesteld verkregen winsten, wordt verbroken. Zonder een dergelijk heffingsmoment zou de betreffende entiteit immers de vrijgestelde winsten, na verloop van de navorderingstermijn,³⁰¹ mogelijk alsnog kunnen aanwenden aan een ander doel dan wordt voorgestaan met de winstbestemmingseis.

Indien in lijn met voornoemde aanbeveling wordt geopteerd voor een objectieve zorgvrijstelling, dient de wettekst van de winstbestemmingseis aangepast te worden waardoor de compartimentering louter ziet op het vrijgestelde deel van de winst. Zie **appendix 1** voor een wetsvoorstel naar aanleiding van voorgaande aanbevelingen.

4.5 Deelconclusie

In het onderhavige hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal:

In hoeverre is de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting doeltreffend en doelmatig, voornamelijk in relatie tot het Nederlandse zorglandschap, en welke aanbevelingen zijn te maken ter verbetering van die criteria?

³⁰⁰ Art. 4 Uitv. Besl. VPB 1971.

³⁰¹ Ex art. 16 AWR.

De verschillende aspecten van deze deelvraag zijn binnen dit hoofdstuk opgesplitst tussen de werkzaamhedeneis en de winstbestemmingseis en aan de hand daarvan is een antwoord op de deelvraag te formuleren.

De invulling van de zorgvrijstelling door middel van de werkzaamhedeneis en de winstbestemmingseis en het beleid ten aanzien van deze eisen dat is gevormd in het zorgvrijstellingbesluit van de Staatssecretaris van Financiën, vormen een belangrijk onderdeel van de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de zorgvrijstelling.

De doeltreffendheid en doelmatigheid van de werkzaamhedeneis alsmede de winstbestemmingseis zijn in onderhavig hoofdstuk beoordeeld in het licht van de algemene doelstelling van de zorgvrijstelling: het vrijstellen van vennootschapsbelasting van zorgverlening met en omwille een maatschappelijk belang.

Met de werkzaamhedeneis wordt beoogd om werkzaamheden af te bakenen die in het kader van het algemeen maatschappelijk belang kwalificeren als zorgwerkzaamheid voor de zorgvrijstelling. De werkzaamhedeneis omvat aspecten die van invloed zijn op deze toetsingscriteria. Zo zijn een aantal aspecten met een positieve invloed op de doeltreffendheid vast te stellen, zoals de dynamische toetsingsnorm, de handen aan het bed-eis en de open norm voor de invulling van de 90%-eis. De dynamische toetsingsnorm is ondanks dat echter – wegens de formulering ervan – onvoldoende doeltreffend, omdat niet alle zorgwerkzaamheden – zoals preventieve zorg – op grond ervan kunnen kwalificeren.

Tegenover de doeltreffendheidswinst staat dat deze aspecten vooral een negatief effect hebben op de doelmatigheid van de zorgvrijstelling, omdat in veel gevallen onduidelijk is welke zorgwerkzaamheden precies kunnen kwalificeren, respectievelijk welke toetsingsnorm geschikt is. Het zorgvrijstellingbesluit kan een goed instrument zijn om – voornamelijk – de doelmatigheid van de vrijstelling te verhogen met duidelijk beleid. Echter zijn de standpunten van de staatssecretaris niet altijd verhelderend te noemen.

Daarom wordt aanbevolen om duidelijkheid in de wet te creëren ten aanzien van preventiewerkzaamheden door een passage aan de wettekst toe te voegen waarmee deze werkzaamheden kwalificeren voor de werkzaamhedeneis. Ook wordt aanbevolen om een verruiming van het beleid in het zorgvrijstellingbesluit neer te leggen, op basis waarvan duidelijke grenzen worden gesteld aan het zorgbegrip voor de werkzaamhedeneis. Geadviseerd wordt dat werkzaamheden die onlosmakelijk verbonden zijn met reeds kwalificerende zorgwerkzaamheden, zoals de werkzaamheden van ziekenhuisapotheken, toegevoegd worden aan de definitie van kwalificerende werkzaamheden.

Daarnaast brengt de werkzaamhedeneis elementen met een negatief effect op de doeltreffendheid en doelmatigheid met zich, zoals het 'alles of niets-karakter'. Door dit vereiste kunnen – bijvoorbeeld – fiscaal neutrale bedrijfseconomische keuzes worden belemmerd. De *opportunity costs* zijn in die gevallen door de zorgvrijstelling verhoogd; hetgeen een negatief effect op de doelmatigheid van de zorgvrijstelling met zich brengt. Ook wordt een deel van de kwalificerende zorgwerkzaamheden in Nederland niet door de zorgvrijstelling geraakt. Dit is een gevolg van het feit dat de vrijstelling in het geheel niet van toepassing is indien een lichaam wel zorgwerkzaamheden verricht, maar meer dan 10%

andere werkzaamheden dan zorg exploiteert. Daarom wordt geadviseerd het subjectieve karakter van de zorgvrijstelling te wijzigen in een objectief karakter. Hierdoor wordt aangesloten bij het vrijstellen van de zorgwerkzaamheid zelf en niet het lichaam, hetgeen resulteert in een toename van de doeltreffendheid en doelmatigheid door het wegnemen van voornoemde negatieve gevolgen.

De winstbestemmingseis kan naast de werkzaamhedeneis een nuttig instrument zijn om te voorkomen dat van belasting vrijgesteld behaalde winsten kunnen doorstromen naar andere doeleinden dan waarvoor de zorgvrijstelling in het leven is geroepen (weglekrisico). Daarmee is te stellen dat de winstbestemmingseis een sterk positieve invloed heeft op de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling.

Toch is de situatie ten aanzien van de winstbestemmingseis en de toepassing ervan op besloten vennootschappen momenteel onduidelijk. Het weglekrisico is groter bij een besloten vennootschap en naamloze vennootschap en derhalve heeft de staatssecretaris additionele vereisten voor die rechtsvorm gesteld. Deze vereisten belemmeren onder andere samenwerkingsvormen tussen zorginstellingen. Samenwerkingsvormen nemen daarentegen juist steeds verder in belang toe om goede zorg in Nederland te kunnen blijven verlenen. Dit belemmert de uitvoering van zorgwerkzaamheden – en daarmee de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling – van besloten en naamloze vennootschappen. De vereisten zijn daarbij complex en lastig uitvoerbaar, waardoor de doelmatigheid van de zorgvrijstelling ook negatief wordt beïnvloed.

De additionele eisen zijn onjuist, zo oordeelde Rechtbank Zeeland-West-Brabant recentelijk; de zorgvrijstelling is rechtsvormneutraal en lijkt dus geen rechtvaardigingsgrond voor deze additionele vereisten te bieden. Ik adviseer – ongeacht het oordeel in hoger beroep – de uitleg van de rechtbank te volgen en een compartimentering in de aanwendingsmogelijkheden van de vrijgestelde winst enerzijds (beperkt) en de belaste winst anderzijds (vrijelijk) in te voeren. Deze compartimentering beklemt de vrijgestelde winst en beperkt daarmee het weglekrisico.

5. De zorgvrijstelling en staatssteun: operatie of medicatie?

5.1 Inleiding

Uit voorgaande hoofdstukken is gebleken dat de zorgvrijstelling op verschillende onderdelen knelpunten oplevert met het zorglandschap in Nederland en dat dit leidt tot diverse tekortkomingen in haar doeltreffendheid en doelmatigheid. Om in een betere aansluiting te voorzien tussen zorgverlening in Nederland en de toepassing van de zorgvrijstelling, lijken aanpassingen aan de zorgvrijstelling benodigd.

Diverse fiscale auteurs stellen dat aanknopingspunten aanwezig zijn om te stellen dat de zorgvrijstelling binnen Europeesrechtelijke staatssteunkaders aangemerkt wordt als bestaande staatssteun.³⁰² Binnen dit hoofdstuk zal daarom worden onderzocht of en zo ja, welke invloed deze staatssteunwetgeving heeft op de zorgvrijstelling en de mogelijke aanpassingsruimte van de zorgvrijstelling. Op deze wijze kan een evenwichtig oordeel over de zorgvrijstelling en de aangedragen verbeteringen van de zorgvrijstelling worden gevormd. Derhalve staat de volgende deelvraag in dit hoofdstuk centraal:

‘Heeft Europese staatssteunwetgeving invloed op de zorgvrijstelling in vennootschapsbelasting en zo ja, wat zijn hiervan de gevolgen voor de toepassing en het aanbrengen van wijzigingen aan de zorgvrijstelling?’

Allereerst wordt hierna het theoretische kader van staatssteunwetgeving geschetst waarbinnen gelijktijdig wordt getoetst of de zorgvrijstelling als verboden staatssteun kan worden aangemerkt. Daarop volgend wordt onderzocht of een wettelijke uitzondering op verboden staatssteun van toepassing kan zijn op de zorgvrijstelling. Daarna volgt een uiteenzetting van de aanmeldingsplicht en uitzonderingen hierop, binnen de staatssteunprocedure van de Europese Commissie (hierna: EC). Hierbinnen worden tevens de kaders van het begrip ‘bestaande staatssteun’ toegelicht. Voorts volgt, naar aanleiding van de positie van de zorgvrijstelling binnen Europese staatssteunwetgeving, een uiteenzetting van mogelijke consequenties van deze verhouding. Ook worden enkele oplossingsrichtingen voor deze consequenties aangedragen. Tot slot volgen enkele concluderende opmerkingen, alsmede de formulering van het antwoord op de gestelde deelvraag vormen het slot van dit hoofdstuk.

³⁰² Van Haendel, *WFR* 2022/7; Van Bakel & Moors, *WFR* 2019/112; Van Dijk & Stevens 2015, p. 328-329.

5.2 Staatssteunkaders algemeen

De kaders met betrekking tot Europese staatssteunwetgeving zijn neergelegd in art. 107 tot en met 109 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna te noemen: VWEU). Het doel van deze wetgeving betreft het voorkomen van de bevoordeling van binnenlandse situaties, of het gericht aantrekken van buitenlandse ondernemingen.³⁰³ Oftewel, de bescherming van de interne Europese markt.³⁰⁴ De definitie van staatssteunmaatregelen wordt in art. 107 VWEU omschreven en luidt:

“Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm dan ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt”³⁰⁵

Naast voornoemde wettelijke definitie, wordt door de EC – het orgaan dat belast is met de toetsing op verboden staatssteun – in veel gevallen tevens getoetst aan politieke en economische elementen.³⁰⁶ Uit de juridische definitie volgen echter vijf cumulatieve voorwaarden waaraan – binnen dit onderzoek – getoetst moet worden in hoeverre de zorgvrijstelling te verenigen valt met de interne markt van de Europese Unie, te weten:³⁰⁷

1. Het bekostigingscriterium;
2. het voordeelcriterium (begunstiging);
3. het selectiviteitscriterium;
4. het criterium van dreigende concurrentievervalsing; en
5. sprake moet zijn van een ongunstige beïnvloeding van handelsverkeer tussen EU-lidstaten.

Navolgend zal per cumulatieve staatssteunvoorwaarde worden getoetst in hoeverre de zorgvrijstelling binnen deze kaders kan worden geplaatst. Ook wordt daarna ingegaan op uitzonderingsmogelijkheden op deze staatssteunwetgeving.

³⁰³ Luja & Korving 2020/1.

³⁰⁴ Ibid.

³⁰⁵ Art. 107 lid 1 VWEU.

³⁰⁶ Luja & Korving 2020/2.1.0.

³⁰⁷ HvJ EU 4 maart 2021, ECLI:EU:C:2021:169 (*Fútbol club Barcelona*).

5.3 Algemene staatssteunkaders en de zorgvrijstelling

5.3.1 Bekostigingscriterium

Het bekostigingscriterium houdt in dat het voordeel, ontvangen door de begunstigde, uit staatsmiddelen is bekostigd. Deze voorwaarde heeft een ruime reikwijdte. Niet alleen direct ontvangen geldstromen van de staat aan de belastingplichtige vallen onder het criterium; ook andere regelingen waardoor de staat inkomsten misloopt kunnen binnen de reikwijdte van het bekostigingscriterium vallen.³⁰⁸ Hiermee vallen derhalve bijvoorbeeld fiscale vrijstellingen, zoals de zorgvrijstelling, binnen het kader van het bekostigingscriterium. De bevestiging van het voorgaande vloeit voort uit vaste jurisprudentie.³⁰⁹

Voorts moet, om van verboden staatssteun te kunnen spreken, de verstrekking van het voordeel toe te rekenen zijn aan de staat.³¹⁰ Hiervan is volgens de EC geen sprake indien het betreffende voordeel voortvloeit uit EU-wetgeving die moet worden uitgevoerd door de lidstaten, zonder dat sprake is van interpretatieruimte.³¹¹ Slechts in uitzonderlijke situaties kan een staatssteunsituatie waarvan de oorsprong in nationale wetgeving ligt kan worden gesteld dat het voordeel niet beoogd is geweest. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de betreffende voordelen betaald worden uit budget van de Europese Unie.³¹²

Met betrekking tot de zorgvrijstelling kan mijns inziens worden gesteld dat dit voordeel toe te rekenen is aan de staat. Het is immers duidelijk dat het de doelstelling van de Nederlandse wetgever was om een voordeel te verstrekken aan lichamen die – voor ten minste 90% – zorgwerkzaamheden verlenen, omdat zorgverlening wordt gezien als werkzaamheden van algemeen maatschappelijk belang. Hiermee voldoet de zorgvrijstelling mijns inziens aan het bekostigingscriterium.

5.3.2 Voordeelcriterium

Om van verboden staatssteun te kunnen spreken dient ook een voordeel aanwezig te zijn. Van een voordeel is in dit kader in ieder geval geen sprake indien het een marktconform voordeel betreft.³¹³ Dit “voordeel” kan volgens de EC ook een belastingvrijstelling inhouden, waarbij immers een verlichting van de lasten van de onderneming plaatsvindt.³¹⁴ Irrelevant hierbij is het doel van het voordeel dat een

³⁰⁸ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 51.

³⁰⁹ Bijvoorbeeld HvJ EG 15 maart 1994, ECLI:EU:C:1994:100 (*Banco Exterior de España*), HvJ EU 27 juni 2017, ECLI:EU:C:2017:496 (*Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*); HvJ EU 9 oktober 2014, ECLI:EU:C:2014:2262 (*Navantia*) en HvJ EU 8 september 2011, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*).

³¹⁰ Van den Hurk 2004, p. 234; Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 38-46.

³¹¹ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 44; HvJ 23 april 2009, ECLI: EU:C:2009:254 (*Puffer*), r.o. 70.

³¹² Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 60.

³¹³ HvJ EG 11 juli 1996, ECLI:EU:C:1996:285 (*La Poste*), r.o. 60; HvJ EG 29 april 1999, ECLI:EU:C:1999:323 (*Commissie/Spanje*), r.o. 41; zoals ook het beleid van de EC is, gelet op: Mededeling (EU), C 262/01, punt 66.

³¹⁴ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 68 en bijbehorende voetnoot (nr. 105).

belastingplichtige ontvangt.³¹⁵ Het is derhalve inzake deze toets niet van belang dat de zorgvrijstelling gericht is op het algemeen maatschappelijk belang.

Belastingregelingen die voortvloeien “uit de aard of de algemene regels van het nationale belastingstelsel” vormen een uitzondering en zullen geen verboden staatssteun vormen.³¹⁶ Indien een bepaalde tegemoetkoming gerelateerd is aan het gebruik van een bepaalde productiefactor, kan in beginsel niet worden gesteld dat hiermee een voordeel wordt behaald. Lidstaten zijn volgens de EC immers vrij in haar keuze om belastingdruk te verdelen over diverse productiefactoren.³¹⁷ Een voorbeeld van een dergelijke algemeenheid uit de Wet VPB 1969 is volgens de Europese Commissie de tarief tabel die wordt toegepast.³¹⁸ Ondernemingen met een lagere jaarwinst, zijn dat tijdvak een lager belastingtarief verschuldigd.³¹⁹

In voorgaand kader kan naar mijn mening worden gesteld dat de zorgvrijstelling een voordeel is als bedoeld in het voordeeltcriterium. Zorginstellingen die aan de gestelde vereisten van de zorgvrijstelling voldoen ontvangen immers een voordeel – een vrijstelling van vennootschapsbelasting – dat ten koste gaat van de staatsmiddelen van Nederland, zonder dat hierbij sprake is van een voordeel dat voortvloeit uit de aard of algemene regels van het Nederlandse belastingstelsel.

5.3.3 Selectiviteitscriterium

Hoewel aan de overige vereisten vaak snel wordt voldaan, vormt het selectiviteitscriterium meestal het belangrijkste discussiepunt in staatssteuncases.³²⁰ De achtergrond van het selectiviteitscriterium ziet – in de context van belastingen – op de situatie waarbij een bepaalde regeling voor alle belastingplichtigen open staat, zonder dat feitelijk of juridisch een aantal belastingplichtigen bevoordeeld worden.³²¹ Beoogd is namelijk om een situatie als voorgaand niet als verboden staatssteun aan te merken.³²² In de wettelijke definitie van “staatssteunmaatregelen” is derhalve de zinsnede “(..) begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” opgenomen.³²³ Hiermee wordt binnen de staatssteuntoets de selectiviteit van de maatregel in acht genomen.

³¹⁵ HvJ EG 2 juli 1974, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (*Italië/Commissie*), r.o. 13.

³¹⁶ HvJ EU 8 september 2011, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*), r.o. 71.

³¹⁷ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 156.

³¹⁸ Mededeling (EU) 1998, C 384/03, punt 13.

³¹⁹ Zie ook onderdeel 3.2.1. van dit onderzoek.

³²⁰ Kavelaars, *TFO* 2006/66, p. 69; Saanen, *NtEr* 2016/9, p. 316 lk.

³²¹ Luja & Korving 2020/2.1.3.1.

³²² *Ibid.*

³²³ Art. 107 lid 1 VWEU.

De toets of sprake is van een onderneming wordt, in voornoemd kader, licht ingevuld. Iedere entiteit die een economische activiteit uitvoert, is volgens het Hof van Justitie (hierna te noemen: HvJ) een onderneming.³²⁴ Voorts is sprake van een economische activiteit indien door de betreffende entiteit directe invloed op de markt wordt uitgeoefend door middel van het aanbieden van diensten of goederen op.³²⁵ Zorginstellingen, zoals deze in Nederland worden bekostigd³²⁶, voeren in beginsel economische activiteiten uit en zijn derhalve in voorgaande context als onderneming te kwalificeren.³²⁷ Echter, is met betrekking tot zorgverlening die geheel op basis van Rijksbijdragen wordt gefinancierd, volgens de EC en het HvJ mogelijk geen sprake van economische activiteiten.³²⁸ In Nederland wordt zorgverlening op grond van de Jeugdwet in beginsel volledig door het Rijk gefinancierd.³²⁹ Voor zover de zorgvrijstelling ziet op deze Jeugdwet-zorgwerkzaamheden vormt de zorgvrijstelling derhalve volgens de EC geen verboden staatssteun. Het effect hiervan op de zorgvrijstelling als regeling in haar geheel is mijns inziens beperkt, omdat deze vrijgestelde instellingen, mede op grond van de 90%-eis, ook andere (zorg-)activiteiten kunnen verrichten die wel economische activiteiten vormen. Het lijkt daarnaast niet uitgesloten dat in individuele gevallen bijdragen van patiënten of private investeerders worden gevraagd voor Jeugdwet-zorgverlening.³³⁰

Onderscheid kan voorts worden gemaakt tussen diverse vormen van selectiviteit, te weten: materiële, discretionaire of geografische selectiviteit.³³¹ Discretionaire en geografische selectiviteit lijken de huidige zorgvrijstelling niet te raken en de aangedragen wijzigingen voor de vastgestelde knelpunten van de zorgvrijstelling in hoofdstuk vier van dit onderzoek lijken geen raakvlakken te hebben met deze vormen van selectiviteit.³³²

Zowel de juridische vormgeving van de maatregel (*de jure*) als de feiten en omstandigheden van de uitwerking van de maatregel (*de facto*) worden meegewogen in het oordeel of sprake is van selectiviteit.³³³

³²⁴ HvJ EG 10 januari 2006, ECLI:EU:C:2006:8 (*Cassa di Risparmio di Firenze*), r.o. 107.

³²⁵ *Ibid.*, r.o. 110.

³²⁶ Zie hoofdstuk 2 van dit onderzoek.

³²⁷ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 26.

³²⁸ *Ibid.*, punt 23-27; HvJ EG 11 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:453 (*FENIN*), r.o. 25-28.

³²⁹ Zie onderdeel 2.2.2.5 van dit onderzoek.

³³⁰ Kropman & Smolenaars, *Follow the Money* 20 december 2023.

³³¹ Luja & Korving, 2020/2.1.3.3.

³³² Daarom volsta ik op deze plaats in dit onderzoek voor een uiteenzetting van discretionaire en geografische selectiviteit met een verwijzing naar: Mededeling (EU) 2016, C 262/01, par. 5.2.2 & 5.3.

³³³ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 121-122.

Het HvJ toetst in drie stappen of sprake is van een selectief voordeel.³³⁴ Dit is volgens de EC in ieder geval zo, in het geval van een wettelijke belastingvrijstelling.³³⁵ Een andere toets wordt – volgens de EC – aangelegd indien sprake is van – bijvoorbeeld – een ruling³³⁶; gezien het feit dat de zorgvrijstelling een wettelijke bepaling betreft, wordt hierna slechts ingegaan op de drie stappen voor de selectiviteitstoets bij een wettelijke bepaling. Allereerst dient een referentiekader te worden vastgesteld.

De EC omschrijft in haar mededeling de referentieregeling als volgt:

“De referentieregeling bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn – op grond van objectieve criteria – voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven.”³³⁷

Navolgend specificeert de EC haar zienswijze met betrekking tot de referentieregeling in het kader van belastingen, welke zienswijze door het HvJ is bevestigd:³³⁸

“In het geval van belastingen is de referentieregeling gebaseerd op elementen als belastinggrondslag, belastingplichtigen, belastbare feiten en belastingpercentages. Zo kan een referentieregeling worden bepaald voor het vennootschapsbelastingstelsel, het btw-stelsel of het algemene stelsel van belasting over verzekeringspremies. (..) Dit betekent dat, afgezien van bijzondere gevallen (..), de referentieregeling in beginsel de heffing zelf is.”³³⁹

Echter, wanneer blijkt dat een dergelijke maatregel duidelijk losgemaakt kan worden van het betreffende belastingstelsel kan een beperkter referentiestelsel van toepassing zijn.³⁴⁰ Daarbij kan ook sprake zijn van een situatie waarin een regel een “op zichzelf staande juridische logica vormt”³⁴¹ en daardoor de maatregel zelf het referentiekader vormt.³⁴²

³³⁴ HvJ EU 21 december 2016, ECLI:EU:C:2016:981 (*World Duty Free*) en HvJ EU 8 september 2011, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*).

³³⁵ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punten 126-128.

³³⁶ *Ibid.*, par. 5.4.4.

³³⁷ *Ibid.*, punt 133.

³³⁸ Bevestigd door het HvJ is (meermaals) het opgemerkte in Concl. A-G M. Wathelet bij HvJ EU 21 december 2016, ECLI:EU:C:2016:981 (*World Duty Free*), punt 49. Bijvoorbeeld: HvJ EU 1 januari 2021, ECLI:EU:C:2021:795 (*Banco Santander SA en Santusa*), r.o. 63; HvJ EU 21 januari 2021, ECLI:EU:C:2021:797 (*Prosegur Compañía de Seguridad*), r.o. 46.

³³⁹ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 134.

³⁴⁰ Concl. A-G M. Wathelet bij HvJ EU 21 december 2016, ECLI:EU:C:2016:981 (*World Duty Free*). Dit is (meermaals) door het HvJ bevestigd, bijvoorbeeld in: HvJ EU 6 oktober 2021, ECLI:EU:C:2021:795 (*Banco Santander SA en Santusa*), punt 63; en HvJ EU 6 oktober 2021, ECLI:EU:C:2021:797 (*Prosegur Compañía de Seguridad*), punt 46.

³⁴¹ *Ibid.*

³⁴² *Ibid.*

Van een dergelijke op zichzelf staande regeling is in het kader van de zorgvrijstelling mijns inziens geen sprake. De vrijstelling maakt immers een onderdeel uit van het algemeen geldende vennootschapsbelastingstelsel in Nederland. Dat daarentegen dit vennootschapsbelastingstelsel als referentiekader moet worden aangemerkt in de selectiviteitsbeoordeling van de zorgvrijstelling lijkt in lijn te liggen met de mening van de EC. De EC stelde namelijk dat, vergelijkbaar met de zorgvrijstelling, ten aanzien van de toets op onverenigbare staatssteun inzake de voormalige subjectieve vrijstelling van overheidsondernemingen binnen de Wet VPB 1969, het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel het referentiekader vormde.³⁴³ Dit ligt tevens in lijn met voornoemde uitingen van de EC dat de referentieregeling in beginsel de heffing zelf betreft.³⁴⁴ Daarnaast lijkt voor deze keuze aan te sluiten bij jurisprudentie van het HvJ.³⁴⁵

Volgens de normale regels van de Wet vennootschapsbelasting, zijn “in Nederland gevestigde ondernemingen vennootschapsbelasting verschuldigd over hun winst”³⁴⁶, zo stelt de EC vast. Met deze normale regels (het referentiekader) wordt de zorgvrijstelling zodoende vergeleken in het beoordelingskader van selectiviteit.

Nadat dit referentiekader is vastgelegd dient voorts te worden bepaald of het voordeel van de steunmaatregel afwijkt van het referentiekader en daarmee “differentieert tussen ondernemingen”³⁴⁷ en dus selectief is te noemen ten opzichte van dit referentiekader.³⁴⁸ Hiertoe geldt volgens de EC het volgende:

“(…) Met het oog daarop dient te worden nagegaan of de maatregel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen die in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren, in het licht van de intrinsieke doelstellingen van de referentieregeling (...). De lidstaat kan zich niet beroepen op externe beleidsdoelstellingen – zoals doelstellingen van regionaal beleid, milieubeleid of industrieel beleid – om de gedifferentieerde behandeling van ondernemingen te rechtvaardigen.”^{349,350}

³⁴³ Besluit (EU) 2016/634, punt 70.

³⁴⁴ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 134.

³⁴⁵ Zie: HvJ EU 8 september 2011, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*), r.o. 49-51, waarin het HvJ omschrijft waarom, in het geval van een subjectieve vrijstelling in de vennootschapsbelasting van Italië, dat vennootschapsbelastingstelsel als referentiekader geldt.

³⁴⁶ Besluit (EU) 2016/634, punt 70.

³⁴⁷ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 135.

³⁴⁸ Ibid.

³⁴⁹ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 135.

³⁵⁰ De laatstgenoemde volzin volgt tevens uit HvJ EU 8 september 2011, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*), r.o. 69.

De zorgvrijstelling differentieert in dit kader diverse ondernemingen ten opzichte van het referentiekader. Zo is sprake van differentiatie tussen de subjectief vrijgestelde zorglichamen en zorginstellingen die niet aan de gestelde voorwaarden van de zorgvrijstelling voldoen, bijvoorbeeld vanwege het niet voldoen aan de 90%-eis. Ook is differentiatie aanwezig tussen overheidszorglichamen en andere zorglichamen door de vrijstelling van de winstbestemmingseis voor overheidslichamen.

Het referentiekader ziet daarnaast tevens op een breder scala aan ondernemingen dan alleen zorginstellingen, namelijk het vennootschapsbelastingstelsel in het algemeen. Dit brengt mijns inziens met zich dat door de zorgvrijstelling ook differentiatie plaatsvindt tussen ondernemingen welke zich niet bezigen met zorgwerkzaamheden enerzijds en zorginstellingen die voldoen aan de voorwaarden van de zorgvrijstelling anderzijds.³⁵¹ Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat het feit dat iedere onderneming kan besluiten over te gaan tot het verrichten van – in casu – kwalificerende zorgwerkzaamheden, niet van belang is voor de vaststelling van selectiviteit.³⁵² In beginsel is daarmee in mijn optiek inzake de zorgvrijstelling sprake van selectiviteit. Op grond van laatstgenoemde differentiatie lijkt binnen een objectieve zorgvrijstelling, zoals voorgesteld, ook sprake te zijn van selectiviteit.

Tot slot volgt echter in dat geval nog een beoordeling of sprake is van een rechtvaardiging van deze selectiviteit die voortvloeit uit de opzet of aard van het belastingstelsel.³⁵³ Indien een lidstaat van mening is dat hiervan sprake is, dient deze lidstaat aan te tonen dat “deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit.”³⁵⁴ Hiertoe dient het doel van het belastingstelsel in overweging te worden genomen. In dit kader merken Van Bakel en Stevens terecht op dat het primaire doel van de vennootschapsbelasting het genereren van belastingopbrengsten is.^{355,356} Het heffen van vennootschapsbelasting van beperkt belastingplichtige lichamen is daarnaast ontstaan ter voorkoming van verstoringen in de concurrentieverhoudingen.³⁵⁷ Volgens Van Bakel en Stevens vloeit uit deze twee doelstellingen voort dat vanuit de doelstelling van de Wet VPB 1969 in beginsel geen rechtvaardiging te vinden is voor belastingvrijstellingen.³⁵⁸

³⁵¹ In de fiscale literatuur wordt door Van Bakel en Stevens op vergelijkbare wijze beargumenteerd dat in beginsel van selectiviteit sprake kan zijn in het kader van de onderwijsvrijstelling, zie: Van Bakel & Stevens, *WFR* 2018/93, p. 629-631.

³⁵² HvJ 21 december 2016, ECLI:EU:C:2016981 (*World Duty Free*), r.o. 70-71; Van Bakel en Stevens, *WFR* 2018/93, p.629-631.

³⁵³ HvJ EU 8 september 2011, ECLI:EU:C:2011:550 (*Paint Graphos*), r.o. 69; Besluit (EU) 2016/634, punt 69.

³⁵⁴ HvJ 9 oktober 2014, ECLI:EU:C:2014:2262 (*Navantia*), r.o. 43.

³⁵⁵ Van Bakel & Stevens, *WFR* 2018/93, p.629-631.

³⁵⁶ Zie o.a. *Kamerstukken II* 1955/56, 3816, nr. 3, p. 1 en *Kamerstukken II* 2014/15, 34 003, nr. 3, p. 8.

³⁵⁷ *Ibid.*

³⁵⁸ Van Bakel & Stevens, *WFR* 2018/93, p.629-631.

Volledigheidshalve verwijs ik op deze plaats nog naar de argumentatie van Van Bakel en Stevens omtrent de verlichting van administratieve lasten bij – door de overheid gefinancierde – ondernemingen als een mogelijke rechtsvaardigheidsgrond voor selectiviteit.³⁵⁹ De verlichting van administratieve lasten kan bijvoorbeeld een rechtvaardigingsgrond zijn als – indien deze verlichting niet plaats zou vinden – overheidsgeld wordt belast en daarmee terug zou vloeien naar de overheid.

In het kader van de zorgvrijstelling dient mijns inziens geconcludeerd te worden dat hierin geen rechtvaardigingsgrond is gelegen. Want, hoewel veel zorgwerkzaamheden door middel van overheidsmiddelen worden gefinancierd, is in de vereisten voor de toepassing van de zorgvrijstelling in beginsel geen koppeling gemaakt aan de (overheids-)financieringswijze.

5.3.4. Dreigende concurrentievervalsing

Dit criterium volgt uit de zinsnede “mededinging (...) vervalsen of dreigen te vervalsen” uit de wettekst van art. 107 VWEU. De kaders van dit criterium zijn breed te noemen. Het is immers niet het geval dat van daadwerkelijke vervalsing sprake hoeft te zijn, maar de mogelijkheid dat van vervalsing sprake kan zijn is voldoende om aan het criterium te voldoen.³⁶⁰ Daarnaast is een zeer gering financieel voordeel voldoende om te voldoen aan dit criterium.³⁶¹

Op basis hiervan is het mijns inziens evident te noemen dat de zorgvrijstelling aan dit criterium voldoet. Het is door de zorgvrijstelling voor de zorginstellingen die voor 90% of meer kwalificerende zorgactiviteiten verrichten, goedkoper om zowel zorgwerkzaamheden als maximaal 10% andere werkzaamheden, te verrichten dan instellingen die in een andere verhouding, om wat voor reden dan ook, dezelfde werkzaamheden verrichten.

Voor zover het private zorginstellingen betreft die niet aan de winstbestemmingseis voldoen, wordt de mededinging vervalst ten opzichte van publiekrechtelijke zorglichamen. De eerste groep zorginstellingen kan immers geen beroep doen op de zorgvrijstelling, terwijl dezelfde activiteiten (kunnen) worden uitgevoerd door beide soorten lichamen. Niet van belang is voorts of het voordeel van de vrijgestelde groep zorglichamen teniet wordt gedaan door een mogelijk ander nadeel.³⁶² Dat de met vennootschapsbelasting belaste groep zorginstellingen bijvoorbeeld mogelijk meer ruimte hebben om (hogere) opbrengsten te genereren met andere activiteiten dan zorg³⁶³ ten opzichte van een zorginstelling die is vrijgesteld onder de zorgvrijstelling, is daarom niet van belang.³⁶⁴

³⁵⁹ Ibid.

³⁶⁰ HvJ 8 mei 2013, ECLI:EU:C:2013:288 (*Libert e.a.*), r.o. 76.; Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 187.

³⁶¹ GvEA EG 28 januari 1999, ECLI:EU:T:1999:12 (*BAI/Commissie*), r.o. 77.

³⁶² Zie in die zin ook: Kavelaars, *Pensioenmagazine* 2008/17.

³⁶³ Bijvoorbeeld het houden van beleggingen.

³⁶⁴ Kavelaars, *Pensioenmagazine* 2008/17.

5.3.5. Het handelsverkeer tussen lidstaten wordt ongunstig beïnvloed

Dit criterium is nauw verweven met voorgaand criterium. Afgevraagd kan worden of zorginstellingen in Nederland wel deelnemen aan het handelsverkeer tussen lidstaten, nu veel zorginstellingen gericht zullen zijn op zorgverlening in Nederland.

Het is voor deze toets echter niet relevant dat een onderneming feitelijk deelneemt aan intracommunautaire handel.³⁶⁵ Het HvJ heeft vastgesteld dat “indien een lidstaat steun toekent aan een onderneming, de binnenlandse activiteit daarmee in stand kan blijven of kan stijgen, met het gevolg dat de kansen van ondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd om op die markt te acteren, afnemen.”³⁶⁶

Daarmee lijkt de zorgvrijstelling te kunnen voldoen aan dit criterium. De zorgvrijstelling brengt immers teweeg dat Nederlandse zorginstellingen vrijgesteld van vennootschapsbelasting kunnen opereren. Zorginstellingen die in andere lidstaten gevestigd zijn en zich willen richten op de Nederlandse zorgmarkt, zijn daarmee ten opzichte van de Nederlandse zorginstelling in het nadeel, omdat deze instellingen geen gebruik kunnen maken van de betreffende vrijstelling. Verschillen in belastingwetgevingen tussen lidstaten zijn bij deze toetsing irrelevant.³⁶⁷

Toch is volgens de EC – in het kader van zorg – geen sprake van een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten indien zorginstellingen lokale – niet-specialistische – zorg verlenen die naar waarschijnlijkheid geen patiënten of investeringen uit andere lidstaten aantrekken.³⁶⁸ Mijns inziens kan hiervan evenwel binnen het Nederlandse zorglandschap sprake zijn. Hierbij valt te denken aan huisartspraktijken of jeugdzorginstellingen die feitelijk alleen lokaal opereren. Het effect hiervan op de zorgvrijstelling als regeling in haar geheel lijkt beperkt, omdat het aannemelijk is dat deze instellingen, mede op grond van de 90%-eis, ook – maximaal 10% – andere (commerciële) activiteiten vrijgesteld van vennootschapsbelastingheffing kunnen verrichten die wel het intracommunautaire handelsverkeer (potentieel) beïnvloeden. Zo kan een zorginstelling een parkeerplaats exploiteren; een markt waarin het aannemelijk is dat buitenlandse investeerders (potentieel) willen meedingen.

Hoewel dit niet is vastgesteld door de EC, lijkt de zorgvrijstelling – voornoemde uitzonderingen door het ontbreken van economische activiteiten of een intracommunautair karakter daargelaten – aan de vijf cumulatief gestelde criteria voor verboden staatssteun te voldoen. Voorts dient derhalve, ter vaststelling

³⁶⁵ HvJ 8 mei 2013, ECLI:EU:C:2013:288 (*Libert e.a.*), r.o. 78.

³⁶⁶ *Ibid.*

³⁶⁷ GvEA EG 9 september 2009, ECLI:EU:T:2009:315 (*Spaanse Provincies/Commissie*), r.o. 149.

³⁶⁸ Mededeling (EU) 2016, C 262/01, punt 197, letter c.; en, bijvoorbeeld: Mededeling (EU) 2015, C 188/3 betreffende steunmaatregel SA.38035.

van de volledige verhouding tussen staatssteunwetgeving en de zorgvrijstelling, te worden onderzocht of de zorgvrijstelling onder een uitzonderingsmogelijkheid te scharen is.

5.4 Uitzonderingen: verenigbaar met de interne markt

Nu geconcludeerd is dat de zorgvrijstelling mogelijk door de EC als verboden staatssteun aangemerkt kan worden, dient onderzocht te worden of uitzonderingsmogelijkheden bestaan om te stellen dat geen sprake van deze verboden staatssteun is. Onderscheid is te maken tussen verplichte en facultatieve uitzonderingen, welke zijn neergelegd in het tweede respectievelijk derde lid van art. 107 VWEU.

5.4.1 Verplichte uitzonderingen

De verplichte uitzonderingen op verboden staatssteun worden, in tegenstelling tot de facultatieve uitzonderingen die in de volgende paragraaf worden behandeld, zonder door de EC nader te stellen regels toegepast. Als – verplicht – verenigbaar met de interne markt wordt geacht te zijn:

- a. “steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers op voorwaarde dat deze toegepast worden zonder onderscheid naar de oorsprong van de producten;
- b. steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen;
- c. steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van (...) Duitsland die nadeel ondervinden van de deling van Duitsland, voorzover deze steunmaatregelen noodzakelijk zijn om de door deze deling betreffende economische nadelen te compenseren. (...).”³⁶⁹

Mijns inziens is evident dat de zorgvrijstelling niet onder een voornoemde uitzondering te scharen is. Onderdeel a, over welk onderdeel mogelijk nog gedacht zou kunnen worden dat het een rol van betekenis kan spelen voor een eventuele uitzondering op verboden staatssteun van de zorgvrijstelling, is gericht op individuele verbruikers. Zorginstellingen verlenen zorg en zijn derhalve niet als verbruikers in de zin van deze uitzondering te scharen.³⁷⁰ Ook een indirecte toerekening aan de verbruikers van – in casu – zorg kan mijns inziens niet kwalificeren voor deze uitzondering, wegens de enge uitleg waaraan een uitzondering als deze onderhavig is.³⁷¹

5.4.2 Facultatieve uitzonderingen

Naast de verplichte uitzonderingen bestaan dus facultatieve uitzonderingen op verboden staatssteun. In het derde lid van art. 107 VWEU is een opsomming, betreffende onderdelen a tot en met e, opgenomen met diverse categorieën facultatieve uitzonderingen. Indien een steunmaatregel in één van

³⁶⁹ Art. 107, lid 2 VWEU.

³⁷⁰ Vergelijk ook de motivatie van Kavelaars op het gebied van pensioenfondsen en de status van deze fondsen ten opzichte van onderdeel a van deze uitzonderingen, in Kavelaars, *Pensioenmagazine 2008/17*.

³⁷¹ Ibid.

deze categorieën geschaard kan worden, is een uitzondering niet zomaar van toepassing; de facultatieve uitzondering is alleen op grond van nadere, door de EC te stellen, regels van toepassing.³⁷² De EC beschikt in het geval van de uitzonderingen van lid drie van art. 107 VWEU over een ruime beoordelingsbevoegdheid.³⁷³ Het Hof kan slechts toetsen of de beoordeling van de EC “gebrekking is wegens een kennelijke beoordelingsfout of misbruik van bevoegdheid”³⁷⁴

Het betreft de volgende categorieën die mogelijk – na beoordeling van de EC – uitgezonderd kunnen zijn:

- a. “steun aan onderontwikkelde regio’s en regionale economieën;
- b. steun ter verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang of opheffing van een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat;
- c. steun ter stimulering van bepaalde economische bedrijvigheid of bepaalde regionale economieën;
- d. steun ter bevordering van cultuur en de instandhouding van het cultureel erfgoed;
- e. door de Raad aangewezen steunmaatregelen, op voorstel van de Commissie.”³⁷⁵

Deze categorieën in ogenschouw nemend, lijken alleen onderdeel c en e mogelijk van invloed te kunnen zijn op positie van de zorgvrijstelling binnen de staatssteunkaders, maar concrete aanwijzingen voor de toepassing van deze facultatieve vrijstellingen ontbreken. Zo is in het verleden door de EC uitgeweid over de mogelijkheid om steun aan een onderneming in moeilijkheden onder letter c te scharen.³⁷⁶ Dit betreft ondernemingen die zonder steun vrijwel zeker tot faillissement zijn veroordeeld.³⁷⁷ Geen aanwijzingen zijn hierbij aanwezig dat ook een sectorspecifieke steunmaatregel, zoals de zorgvrijstelling, onder de uitzondering van letter c te scharen is.

In het verleden is daarnaast vaak, maar onsuccesvol, een beroep gedaan op de facultatieve uitzonderingsgronden in fiscale staatssteunzaken.³⁷⁸ Binnen de wettelijke uitzonderingsmogelijkheden lijkt dus niet of nauwelijks een optie te liggen om de zorgvrijstelling buiten de kaders van de verboden

³⁷² HvJ EG 15 december 2005, ECLI:EU:C:2005:774 (*Unicredito Italiano*), r.o. 71; HvJ EG 23 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:130, (*Scalas en Lilliu*), r.o. 84.

³⁷³ HvJ EG 23 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:130 (*Scalas en Lilliu*), r.o. 84.

³⁷⁴ HvJ EG 15 december 2005, ECLI:EU:C:2005:774 (*Unicredito Italiano*), r.o. 71.

³⁷⁵ Luja & Korving 2020/2.2; art. 107 lid 3 VWEU.

³⁷⁶ Mededeling (EU) 2004, C 244/02.

³⁷⁷ *Ibid.*, punt 9.

³⁷⁸ Luja & Korving, 2020/2.2.

staatssteundefinitie te plaatsen. Derhalve wordt, omwille de omvang van dit onderzoek en het geringe belang dat aan deze vrijstellingen toekomt ten aanzien van de zorgvrijstelling, geen nadere aandacht aan deze vrijstellingen geschonken.

5.4.3. Diensten van algemeen (economisch) belang

Voor “Diensten van Algemeen Economisch Belang” (hierna: DA(E)B) is, in beginsnel voortvloeiend uit art. 106, tweede lid VWEU, een uitzondering opgenomen. De EC omschrijft DEAB als: “Activiteiten (...) die het algemeen belang dienen en die de markt, zonder overheidsoptreden, anders niet (of niet onder dezelfde voorwaarden inzake objectieve kwaliteit, veiligheid, betaalbaarheid, gelijke behandeling of algemene toegang) had verricht”³⁷⁹ De uitzonderingen voor deze diensten zijn voorts in belangrijke door middel van vier toepassingsvoorwaarden mate gecodificeerd in het arrest *Altmark*.³⁸⁰

Na het *Altmark*-arrest heeft de EC haar beleid ten aanzien van DAEB gevormd, om te voorzien in een verduidelijking.^{381,382} Hiertoe behoort tevens de DAEB de-minimisverordening, welke voorts in onderdeel 5.5.2.1. van dit onderzoek wordt beschouwd. Binnen haar beleid heeft de EC diverse diensten standpunten ingenomen waarmee de EC de DEAB nader kwalificeert. In het zogenoemde DAEB-vrijstellingsbesluit neemt de EC het standpunt in dat ook diverse onderdelen van gezondheidszorg, zoals diensten van ziekenhuizen en duidelijk afgebakende (langdurige) zorgverlening een DAEB kunnen vormen.³⁸³ Ten aanzien van – uit het DAEB-vrijstellingsbesluit voortvloeiende – DAEB geldt een grens om vrijgesteld te worden van verboden staatssteun ad €15 miljoen per onderneming. Voor deze zorggebieden is bovenvermelde grens niet van toepassing³⁸⁴, hetgeen mijns inziens benadrukt dat de EC voor zorgwerkzaamheden een belangrijke plaats binnen de interne markt ziet.

Hoewel hiermee dus wordt bevestigd dat zorgverlening een DAEB kan zijn, vormt dit geen uitgangspunt om de zorgvrijstelling in haar geheel uit te zonderen van verboden staatssteun en *casu quo* of de aanmeldingsverplichting (zie onderdeel 5.5 hierna) in het algemeen. Een onderneming moet namelijk op grond van het DAEB-vrijstellingsbesluit specifiek met het beheer van de betreffende zorgwerkzaamheden zijn belast door middel van minstens één besluit en de steun kan in beginsel maximaal tien jaren bedragen.^{385,386} Ten aanzien van de zorgvrijstelling is voor zorginstelling een dergelijke “belasting” door middel van besluiten niet vereist. Ook kunnen zorginstellingen in beginsel

³⁷⁹ Kwaliteitskader EC van 20 december 2011, COM(2011) 900 final, p. 3.

³⁸⁰ HvJ 24 juli 2003, C-280/00 (*Altmark*).

³⁸¹ Mededeling (EU) 2012, C 8/02, punt 3.

³⁸² Besluit (EU) 2012, L 7, (2012/21/EU).

³⁸³ *Ibid.*, punt 11 jo. art. 2 lid 1 letter b-c.

³⁸⁴ *Ibid.*, punt 11.

³⁸⁵ *Ibid.*, punt 13.

³⁸⁶ *Ibid.*, art. 2 lid 2.

langer dan tien jaar aanspraak maken op de zorgvrijstelling. Niet is echter uitgesloten dat het beleid van de EC in specifieke gevallen soelaas kan bieden, bijvoorbeeld indien een gemeente per besluit contractzorg met een zorginstelling afsluit.

Daarentegen is, voor de toepassing van deze staatssteunvrijstelling, vereist dat de compensatie niet meer bedraagt dan strikt noodzakelijk is, inhoudende een kostencompensatie voor de uitvoering van de DEAB en een “redelijke winst”.³⁸⁷ De zorgvrijstelling lijkt mijns inziens niet bij strikt noodzakelijke compensatie aan te sluiten, omdat het een vrijstelling van een belasting over de winst betreft. Winst – en dus de hieraan gekoppelde verschuldigde vennootschapsbelasting – betreft voorts in beginsel een overschot dat in een willekeurig jaar niet strikt noodzakelijk is geweest voor de uitvoering van zorgverlening. Voorgaande geldt – zo merkt Stevens terecht op – alleen niet tenzij de winst als “redelijke winst” kan worden beschouwd.³⁸⁸ De voorwaarden uit het DAEB-vrijstellingsbesluit van de EC zijn derhalve niet of nauwelijks toepasbaar op de zorgvrijstelling.

Van Dijk en Stevens merken daarnaast – in lijn met het voorgaande – terecht op dat de voorwaarden uit het Almark-arrest zelf eveneens slecht van toepassing zijn op de vennootschapsbelasting.³⁸⁹ Voornamelijk één voorwaarde lijkt niet toepasselijk op de zorgvrijstelling.³⁹⁰ Dit betreft – vergelijkbaar met het DAEB-vrijstellingsbesluit – de voorwaarde dat de verleende steun niet groter mag zijn dan noodzakelijk ter dekking van de kosten van de betreffende DAEB.³⁹¹ Ook overige criteria uit het Almark-arrest lijken lastig toepasbaar op de vennootschapsbelasting te zijn.³⁹²

Voor situaties die niet op grond van het Almark-arrest, noch het DAEB-vrijstellingsbesluit, noch de DEAB-de-minimisregeling,³⁹³ kunnen worden geschaard, kan een lidstaat een regeling met een karakter van algemeen belang aan de EC voorleggen.³⁹⁴ De EC toetst binnen haar kaderregeling of de voorgelegde maatregel verenigbaar met de interne markt is.³⁹⁵ Om aanspraak te maken op deze goedkeuring, dient ook sprake te zijn van een beperking tot de compensatie van de kosten.³⁹⁶ Dit maakt het mijns inziens onwaarschijnlijk dat de EC de zorgvrijstelling goedkeurt op grond van deze

³⁸⁷ Deze “redelijke winst” betreft in beginsel het rendement dat de betreffende onderneming op kapitaal kan maken, gelet op: Besluit (EU) 2012, L 7, (2012/21/EU), punt 13.

³⁸⁸ Stevens *EC Tax Review* 2014/3, p. 166, lk.

³⁸⁹ Dat is niet vreemd: de voorwaarden van het besluit vloeien immers grotendeels voort uit het Almark-arrest.

³⁹⁰ Van Dijk & Stevens 2015, p. 328-329.

³⁹¹ HvJ EG 24 juli 2003, C-280/00 (*Almark*), r.o. 92.

³⁹² In dit kader verwijs ik voor een uitgebreide beschouwing van de benoemde discrepantie naar: Stevens, *EC Tax Review* 2010/4, p. 164-169.

³⁹³ Zie onderdeel 5.5.2.1. van dit onderzoek.

³⁹⁴ Mededeling (EU) 2012, C 8/15.

³⁹⁵ *Ibid.* art. 1, punt 7.

³⁹⁶ *Ibid.* art. 2.8.

kaderregeling, omdat de zorgvrijstelling niet aansluit bij kosten, maar bij de winst, en derhalve de steun in casu in omvang toeneemt naarmate een hogere winst wordt behaald.³⁹⁷

In het kader van het voorgaande komt aan de veronderstelde vereniging van DAEB met de interne markt voor dit onderzoek voorts – behoudens voornoemde uitzonderingen en de DEAB de-minimisregeling – gering of geen belang toe. Opvallend is mijns inziens nog het onderscheid dat door de EC wordt gemaakt ten aanzien van ontwikkeling, onderzoek en innovatie. De EC hanteert voor deze groep DEAB een soepeler beleid dan ten aanzien van – bijvoorbeeld – zorgverlening.³⁹⁸ Het belang van onderzoek, ontwikkeling en innovatie is voor de Europese interne markt is mijns inziens evident, maar ook zorg lijkt – zoals reeds is betoogd – volgens de EC van bijzonder belang voor de Europese interne markt. Een onderzoek naar de rechtvaardiging van dit onderscheid valt buiten de kaders van dit onderzoek, maar het verdient mijn aanbeveling dit nader te onderzoeken en in het vervolg hierop ook te onderzoeken of een mogelijke versoepeling voor zorgverlening op deze rechtvaardigingsgrond mogelijk *casu quo* noodzakelijk is.

5.5 Aanmeldingsverplichting voor mogelijke staatssteun

De regels omtrent de staatssteunprocedure zijn neergelegd in art. 108 VWEU en de Procedurele verordening.³⁹⁹ Op grond hiervan dient een lidstaat, die een mogelijke staatssteunregeling wenst in te voeren, deze regeling in beginsel aan te melden bij de EC.⁴⁰⁰ Het doel hiervan betreft het mogelijk maken van controle door de EC of maatregelen verenigbaar zijn met de interne markt. De regeling dient daarom voorts door de EC te worden beoordeeld en mag niet worden ingevoerd tot de regeling is goedgekeurd.

5.5.1 Bestaande staatssteun

Voornoemde aanmeldingsplicht geldt echter niet voor bestaande steunmaatregelen; deze steunmaatregelen worden onder het continue toezicht van de EC, tezamen met de lidstaten, geschaard.⁴⁰¹ Het begrip ‘bestaande steun’ volgt uit art. 108, eerste lid VWEU.

In een aantal gevallen kan sprake zijn van bestaande steun.⁴⁰² Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een maatregel die eerder door de EC is goedgekeurd, maar door een wijziging van de interne markt nu wel

³⁹⁷ Zie in die zin ook de – meer algemene – opmerkingen van Stevens, in Stevens *EC Tax Review* 2014/3, p. 166, lk.

³⁹⁸ Mededeling (EU), C(2022) 7388 final.

³⁹⁹ Verordening (EU) 2015/1589 (Procedurele verordening).

⁴⁰⁰ Art. 108 lid 3 VWEU.

⁴⁰¹ Art. 108 lid 1 VWEU.

⁴⁰² Voor een volledig overzicht verwijs ik op deze plaats naar: Verordening (EU) 659/1999, art. 1 letter b.

als staatssteun zou kwalificeren *casu quo* niet meer goedgekeurd zou worden.⁴⁰³ Voorts kan sprake zijn van een bestaande steunregeling indien die regeling reeds was ingevoerd voordat het EU-recht met betrekking tot in die betreffende lidstaat begon te gelden.⁴⁰⁴ In deze laatste categorie kan de zorgvrijstelling worden geplaatst. De zorgvrijstelling bestond immers reeds voor de bekrachtiging van het verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (hierna te noemen: EEG-verdrag) in 1957.⁴⁰⁵ Daarmee is de zorgvrijstelling niet onrechtmatig te noemen en blijft het de gevolgen hiervan⁴⁰⁶ in beginsel bespaard.

Het feit dat de zorgvrijstelling daarmee in beginsel onder het continue toezicht van de EC staat, houdt in dat een wijziging van de steunmaatregel gemeld moet worden bij de EC.⁴⁰⁷ Dit houdt echter niet in dat iedere aanpassing aan een bestaande steunmaatregel zal leiden tot een nieuw staatssteunonderzoek. Hiertoe zijn kaders vastgelegd.⁴⁰⁸ Uit jurisprudentie volgt namelijk dat in het geval dat de kern van de oorspronkelijke steunmaatregel aangepast beoogd te worden, de regeling wel (opnieuw) voorgelegd moet worden aan de EC ten behoeve van een staatssteunonderzoek.⁴⁰⁹ Van een wijziging van de kern lijkt in ieder geval sprake te zijn indien de doelstelling(en), de maatstaf van heffing, de belastingplichtige(n) of de financieringsbron wordt *casu quo* worden aangepast.⁴¹⁰

⁴⁰³ HvJ EU 2 december 2009, ECLI:EU:C:2009:742 (*Commissie/Ierland*), r.o.70-71.

⁴⁰⁴ *Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht*, art. 108 VWEU, aant. 2.1.1.

⁴⁰⁵ Zie onderdeel 3.2.3.2 van dit onderzoek.

⁴⁰⁶ Dit betreft voornamelijk de terugvordering van het steunbedrag van de gesteunde onderneming (in casu: belastingplichtige) door de lidstaat; voor meer verdieping over deze gevolgen verwijs ik, in lijn met de gestelde kaders van dit onderzoek, naar: Luja & Korving, 2020/3.2.1.

⁴⁰⁷ Dit blijkt bijvoorbeeld uit: HvJ EU 28 oktober 2021, ECLI:EU:C:2021:887, (*Eco Fox, Alpha Trading, Novaol*), r.o. 55.

⁴⁰⁸ *Ibid.*

⁴⁰⁹ Bijvoorbeeld: HvJ 21 juli 2011, nr. C-194/09 P (*Alcoa Trasformazioni*), r.o. 112; Concl. A-G A. Trabucchi, ECLI:EU:C:1974:134 bij HvJ EG 23 januari 1975, ECLI:EU:C:1975:9 (*Produktschap voor Siergewassen*).

⁴¹⁰ Concl. A-G A. Trabucchi ECLI:EU:C:1974:134, punt 7, p. 106, lk. bij HvJ EG 23 januari 1975, ECLI:EU:C:1975:9 (*Produktschap voor Siergewassen*).

Daarnaast is, indien “een uitvoeringsregeling met ondergeschikte aanpassingen in aansluiting op bepalingen van de basisregeling”⁴¹¹ bij een steunregeling wordt ingevoerd, in beginsel geen sprake van een wijziging van bestaande steun.⁴¹² Het laatstgenoemde lijkt van toepassing op het zorgvrijstellingbesluit. Wijzigingen aan het zorgvrijstellingbesluit zijn derhalve in beginsel geen wijziging waardoor aanmeldingsplicht van de zorgvrijstelling ontstaat of de zorgvrijstelling als nieuwe steun doet kwalificeren.

In diverse verordeningen zijn daarnaast nog overige kaders neergelegd voor het te maken onderscheid tussen nieuwe steun en bestaande steun. Waarbij nieuwe steun als volgt wordt omschreven:

“alle steun, (...) die geen bestaande steun is, met inbegrip van wijzigingen in bestaande steun.”⁴¹³

Voorts wordt gecodificeerd welke zaken echter niet worden beschouwd als wijzigingen in bestaande steun. Hierin zijn de volgende aanpassingen te onderscheiden:

- a. “uitzonderingen van louter formele of administratieve aard die de beoordeling van de verenigbaarheid van de steunmaatregel met de interne markt niet kunnen beïnvloeden”⁴¹⁴; en
- b. “een verhoging van de oorspronkelijk voor een bestaande steunregeling voorziene middelen met maximaal 20 procent.”⁴¹⁵

Ook een verlaging van de steunintensiteit of van de in aanmerking komende uitgaven voor een bestaande steunmaatregel kan leiden tot een aanmeldingsplicht.⁴¹⁶

Indien door een wijziging buiten deze kaders wordt getreden, is afhankelijk van verdere omstandigheden ofwel een vereenvoudigde aanmelding, ofwel een normale aanmelding van de steunmaatregel verplicht.

In onderdeel 5.6 hierna wordt ingegaan op de mogelijke gevolgen van een dergelijke aanmelding en het scenario waarin de EC een bestaande steunregeling niet langer verenigbaar met de interne markt acht. Hierna worden voorts eerst overige uitzonderingen⁴¹⁷ op de aanmeldingsplicht uitgelicht.

⁴¹¹ Ibid.

⁴¹² Ibid.

⁴¹³ Verordening (EU) 2015/1589, art. 1, letter c.

⁴¹⁴ Verordening (EG) 794/2004, art. 4, eerste lid.

⁴¹⁵ Ibid.

⁴¹⁶ Ibid, art. 4 lid 2.

⁴¹⁷ Die naast de reeds besproken verplichte en facultatieve uitzonderingsmogelijkheden uit onderdelen 5.3.1. en 5.3.2. van dit onderzoek op grond van secundaire wetgeving van toepassing kunnen zijn.

5.5.2 Uitzonderingen op grond van secundaire wetgeving

In diverse verordeningen, zoals de de-minimisverordening⁴¹⁸ en de Algemene Groepsvrijstellingverordening⁴¹⁹ zijn eveneens diverse uitzonderingen op verboden staatssteun neergelegd.⁴²⁰ Deze uitzonderingen houden feitelijk in dat een steunmaatregel die aan de betreffende uitzondering voldoet, in beginsel verenigbaar wordt geacht met de interne markt en niet verplicht aan de EC voorgelegd hoeft te worden. Nu geconcludeerd is dat de zorgvrijstelling een bestaande steunmaatregel lijkt te vormen, is Nederland in beginsel niet verplicht de zorgvrijstelling aan te melden bij de EC. Indien wijzigingen, zoals deze in voorgaand hoofdstuk voorgesteld zijn, in de zorgvrijstelling worden aangebracht, is mogelijk een aanmeldingsplicht van toepassing op de vernieuwde zorgvrijstelling.

Het is daarom van belang om te onderzoeken of ten aanzien van de – in voorgaand geval; vernieuwde – zorgvrijstelling sprake kan zijn van een andere uitzondering van de aanmeldverplichting. Dit maakt immers onderdeel uit van de gevolgen van de staatssteunwetgeving op het doen van aanpassingen aan de zorgvrijstelling.

5.5.2.1. De-minimisregeling

De algemene de-minimisregeling houdt in dat een steunmaatregel niet verboden is, en derhalve niet voorgelegd hoeft te worden, indien het voordeel niet de grens ad €300.000,- per drie jaren overstijgt, waarbij deze grens per begunstigde geldt.⁴²¹ Ten aanzien van DAEB, zoals gezondheidszorg, kan in gevallen een hogere grens door de EC worden gehanteerd. Deze grens is vastgesteld op €750.000,-⁴²².

Hoewel het op grond van de hoogte van de drempel aannemelijk is dat een deel van de – op grond van de zorgvrijstelling – vrijgestelde zorginstellingen onder deze uitzondering kan worden geschaard, is de invloed van de de-minimisregeling op dit onderzoek gering. De regeling wordt getoetst vanuit het oogpunt van de onderneming. Vanwege deze toetsingswijze wordt de de-minimisregeling derhalve voorts niet uiteengezet. Binnen dit hoofdstuk wordt immers, vanuit de invalshoek van de Nederlandse wetgever, onderzocht welke gevolgen de hier geschetste Europeesrechtelijke staatssteunkaders inhouden voor de gewenste verbeteringen in doeltreffendheid en doelmatigheid van de zorgvrijstelling.

⁴¹⁸ Verordening (EU) 2023/2831.

⁴¹⁹ Verordening (EU) 651/2014.

⁴²⁰ De bevoegdheid van de EC hiertoe volgt uit art 109 VWEU.

⁴²¹ Verordening (EU) 2023/2831, art. 3.

⁴²² Verordening (EU) 2023/2832, art. 5.

5.5.2.2. Algemene Groepsvrijstellingsverordening

Diverse vormen van steunmaatregelen worden met de Algemene Groepsvrijstellingsverordening (hierna: AGVV) vrijgesteld van de aanmeldingsplicht en geacht verenigbaar met de interne markt te zijn.⁴²³ Enkele voorbeelden betreffen:⁴²⁴

1. steun verleend voor werving en tewerkstelling van werknemers met een handicap;
2. steun verleend ter bescherming van het milieu; en
3. steun voor cultuur en instandhouding van erfgoed.

Mijns inziens is binnen de AGVV geen categorie neergelegd waarbinnen de zorgvrijstelling geschaard kan worden. Derhalve is de AGVV voorts niet van invloed op de zorgvrijstelling.

5.6. Gevolgen voor de zorgvrijstelling – nadere aanbevelingen

Hoewel de officiële aanmeldingsprocedure voor de zorgvrijstelling niet van toepassing is indien wijzigingen worden toegepast die niet zien op de kern van de zorgvrijstelling, kan de EC – welke continu toezicht over de bestaande steunmaatregelen houdt – dienstige maatregelen⁴²⁵ voorstellen aan de lidstaat indien de EC de bestaande steunmaatregel niet of niet langer als verenigbaar met de interne markt wordt beschouwd.

Het begrip ‘dienstige maatregelen’ is ingevuld in art. 18 Verordening (EG) nr. 659/1999. Op grond hiervan kan de aanbeveling tot het doen van dienstige maatregelen inhouden om de regeling inhoudelijk te wijzigen, bepaalde criteria in te voeren of de regeling af te schaffen.⁴²⁶ Indien de betreffende lidstaat – in casu Nederland – de dienstige maatregelen niet (voldoende) doorvoert inzake de betreffende regeling, kan de EC een inbreukprocedure aanhangig maken bij het Hof van Justitie.⁴²⁷ Het is – zoals reeds uiteengezet – niet uit te sluiten dat de EC de huidige zorgvrijstelling bij een beoordeling onverenigbaar acht met de interne markt en een voorstel zal doen tot het nemen van dienstige maatregelen. Dit risico, dat de EC ieder moment lijkt te kunnen besluiten dat de zorgvrijstelling niet verenigbaar is met de interne markt, maakt de zorgvrijstelling mijns inziens in de huidige vorm – boven op de beperkte doeltreffendheid en doelmatigheid – onvoldoende toekomstbestendig. De keuze tussen

⁴²³ Verordening (EU) 651/2014, art. 3.

⁴²⁴ Ibid., art. 1 lid 1.

⁴²⁵ Art. 108 lid 1 VWEU.

⁴²⁶ Verordening (EG) nr. 659/1999, art. 18.

⁴²⁷ Art. 258 VWEU.

het accepteren of mitigeren van dit risico is mijns inziens echter voornamelijk gestoeld op politieke voorkeuren.

Gezien de mogelijke kwalificatie van de huidige zorgvrijstelling als bestaande staatssteun, is de invloed van de staatssteun op de beoogde wijzigingen in die zin beperkt, dat aanpassingen aan de zorgvrijstelling die de kern van de zorgvrijstelling niet raken, in beginsel de situatie van de zorgvrijstelling inzake staatssteun niet wijzigen. Een melding moet in dat geval worden gedaan van de wijziging, maar van een aanmeldingsverplichting voor een staatssteunprocedure is geen sprake.

Het is niet uit te sluiten dat de EC de voorgestelde verbeteringen aanmerkt als een wijziging van de kern van de zorgvrijstelling. Voornamelijk de aanbeveling ter omzetting van de zorgvrijstelling in een objectieve vrijstelling en de toevoeging van preventiewerkzaamheden aan de wettekst, lijken een aanpassing aan de kern van de zorgvrijstelling te zijn, omdat het de maatstaf van heffing wijzigt. In beide gevallen wordt het bereik van de zorgvrijstelling wettelijk vergroot, met de facto een kleinere belastinggrondslag ten opzichte van de huidige situatie tot gevolg. Het is aannemelijk dat de zorgvrijstelling in na een staatssteunprocedure als verboden staatssteun kwalificeert en daarom niet – in die vorm – kan worden ingevoerd.

Derhalve is Nederland in dat geval verplicht de regeling aan te melden, waarmee de beoordeling van de zorgvrijstelling door de kan EC worden gestart. Omwille van het doel en de omvang van dit onderzoek valt een nadere inhoudelijke uiteenzetting van de staatssteunprocedure buiten de kaders van dit onderzoek. De zorgvrijstelling kan in dat geval worden aangemerkt als nieuwe verboden staatssteun, waardoor de regeling niet of in gewijzigde vorm kan worden ingevoerd.

Enkele specifieke uitzonderingen zijn op basis van dit onderzoek te onderscheiden, bijvoorbeeld wegens het ontbreken van economische activiteit voor Jeurwet-instellingen in Nederland. Ook geldt dit voor zorginstellingen die niet-specialistische zorg verlenen en feitelijk alleen lokaal opereren, wegens het ontbreken van intracommunautaire invloeden. Een object-zorgvrijstelling heeft namelijk alleen invloed op de uitvoering van zorgwerkzaamheden. De verstoring van de interne markt die ontstaat door de 10% andere werkzaamheden dan zorg (uit de huidige zorgvrijstelling), is in het geval van een objectvrijstelling niet meer van toepassing. Gelet op het staatssteunkarakter van steun aan sommige vormen van zorgverlening, heeft dit echter niet tot gevolg dat een objectieve zorgvrijstelling geheel buiten de kwalificatie “verboden staatssteun” komt te vallen. Vanuit het perspectief van de Nederlandse wetgever heeft voorgaande zodoende beperkte waarde.

Aanpassingen aan het zorgvrijstellingsbesluit zijn in beginsel geen aanpassingen aan de kern van de zorgvrijstelling. Nader kan worden onderzocht in hoeverre de betreffende aanbevelingen in een beleidsbesluit kunnen worden doorgevoerd op grond van de huidige wettekst, om zo het risico op een kwalificatie als verboden staatssteun te mitigeren. Ook verdient het in het kader van dit staatssteunrisico nadere aanbeveling om te onderzoeken of de zorgvrijstelling kan worden omgezet in andere vormen van steun. Uit onderhavig hoofdstuk is immers gebleken dat uitzonderingen op staatssteun ten aanzien

van DA(E)B niet goed toepasbaar zijn op fiscale vrijstellingen; mogelijk kan een andere vorm van steun, in plaats van de zorgvrijstelling, derhalve soelaas bieden om zorginstellingen te ondersteunen.

5.7 Deelconclusie

Binnen onderhavig hoofdstuk is onderzoek verricht ter beantwoording van de volgende deelvraag:

‘Heeft Europese staatssteunwetgeving invloed op de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting en zo ja, wat zijn hiervan de gevolgen voor de toepassing en het aanbrengen van wijzigingen aan de zorgvrijstelling?’

De zorgvrijstelling lijkt te voldoen aan de vijf criteria voor verboden staatssteun. De beoordeling hiervan komt in beginsel toe aan de EC. Echter, aangezien de zorgvrijstelling voor de introductie van Europese staatssteunwetgeving in de Nederlandse wet is geïntroduceerd, wordt de zorgvrijstelling als bestaande staatssteun aangemerkt. Slechts ten aanzien van een beperkte groep zorginstellingen, die ofwel volledig op grond van de Jeugdwet worden gefinancierd, ofwel niet-specialistische en lokale zorg verlenen, lijkt met de zorgvrijstelling geen sprake te zijn van verboden staatssteun.

Bestaande staatssteun is uitgezonderd van de aanmeldingsverplichting voor steunmaatregelen bij de Europese Commissie en is in beginsel niet onrechtmatig; wel staat bestaande staatssteun – en dus de zorgvrijstelling – onder het continue toezicht van de Europese Commissie. De Europese Commissie kan in het kader van dit toezicht tot de conclusie komen dat de zorgvrijstelling niet verenigbaar is met de interne markt. In dit kader is de zorgvrijstelling onvoldoende toekomstbestendig.

Omdat de zorgvrijstelling bestaande staatssteun vormt, moet in ieder geval een melding worden gemaakt van de voorgestelde wijzigingen aan de vrijstelling, indien deze zouden worden geïmplementeerd. Deze melding houdt echter geen nieuwe staatssteunprocedure in. Wijzigingen aan de zorgvrijstelling kunnen daarentegen wel leiden tot een nieuwe staatssteunprocedure en dit zou voorts kunnen leiden tot een uiteindelijke conclusie van de Europese Commissie dat sprake is van nieuwe verboden staatssteun. In dat geval mag de zorgvrijstelling – in ieder geval niet in die vorm – worden ingevoerd. Hiervan kan echter in beginsel alleen sprake zijn, indien aanpassingen aan de kern van de zorgvrijstelling beoogd worden. Als aanpassingen aan de kern worden in ieder geval aangemerkt: een wijziging van de doelstelling(en), de maatstaf van heffing, de belastingplichtige(n) of de financieringsbron.

Voor wijzigingen die buiten de reikwijdte van deze kern vallen, geldt in die zin dat de invloed van Europese staatssteunwetgeving ongewijzigd blijft. In die gevallen blijft – *ceteris paribus* – de zorgvrijstelling kwalificeren als bestaande steunmaatregel, met daaraan het risico verbonden dat de Europese Commissie tot de conclusie komt dat de zorgvrijstelling niet langer verenigbaar is met de interne markt. In dat geval kan de Europese Commissie dienstige maatregelen voorstellen, waardoor de betreffende regeling verenigbaar is met de interne markt. In het uiterste geval kan dit het afschaffen van de regeling inhouden.

Uit de selectie van aanbevelingen voor verbeteringen van de zorgvrijstelling binnen dit onderzoek, lijken vooral de omzetting naar een objectieve vrijstelling alsmede de redactionele toevoeging van zorgpreventie een wijziging aan de kern van de zorgvrijstelling in te houden.

Aanpassingen aan het zorgvrijstellingbesluit worden in beginsel niet aangemerkt als een wijziging van de kern van de zorgvrijstelling en vereisen derhalve geen nieuwe staatssteunprocedure. Het verdient daarom de aanbeveling om nader te onderzoeken in hoeverre de huidige wet mogelijkheden bevat om de aangedragen aanbevelingen te bereiken door een aanvulling van het zorgvrijstellingbesluit.

Op diverse wijzen zijn uitzonderingen op het staatssteunbegrip geformuleerd. Fiscale vrijstellingen komen echter veelal niet in aanmerking voor de mogelijke uitzonderingssituaties op verboden staatssteun. Daarom is nader onderzoek met betrekking tot de vraag of een vennootschapsbelastingvrijstelling de meest voordehand liggende manier is om zorginstellingen te ondersteunen, aan te bevelen.

6. Samenvatting, conclusies & aanbevelingen

In de voorgaande vijf hoofdstukken is toegewerkt naar een beantwoording van de onderzoeksvraag die in onderhavig onderzoek centraal staat. Deze vraag luidt:

‘Hoe verhoudt de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting zich tot het Nederlandse zorglandschap en Europeesrechtelijke staatssteunwetgeving en welke aanbevelingen zijn te maken ter verbetering van de zorgvrijstelling?’

Alvorens wordt overgegaan tot de beantwoording van voorliggende onderzoeksvraag, is hierna een samenvatting van het onderzoek geformuleerd. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met aanbevelingen voor nader onderzoek.

6.1 Samenvatting

De druk op zorg in Nederland neemt toe en zal in de toekomst naar verwachting door verschillende oorzaken, zoals vergrijzing, migratie en medicalisering, blijven toenemen. De zorg in Nederland is gestoeld op een vijftal stelselwetten, waarbinnen de verantwoordelijkheden voor uitvoering en financiering zijn vastgelegd. Deze wetten zien ieder op een aparte zorgdoelgroep. Voorbeelden hiervan zijn de Zvw en de Jeugdwet, waarbinnen regels met betrekking tot de meest zichtbare zorg respectievelijk jeugdzorg zijn vastgelegd.

De toenemende druk op zorgverlening leidt ook tot diverse ontwikkelingen die juist tot toekomstbestendigere zorg kunnen leiden. Hiervoor kunnen diverse technologische ontwikkelingen, een toename van samenwerkingen tussen zorginstellingen en een sterke inzet op preventie van ziekten een rol spelen. Onderzoek geeft daarnaast inzage in het gebrek aan duidelijkheid van fiscale wetgeving voor zorginstellingen.

Om deze reden is dit onderzoek gericht op de knelpunten die tussen zorginstellingen en ontwikkelingen in deze sector in Nederland en de fiscale positie hiervan zijn ontstaan, met name ten aanzien van de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting.

De fiscale positie van zorginstellingen begint binnen de vennootschapsbelasting met de vaststelling van de subjectieve belastingplicht, welke is gekoppeld aan de rechtsvorm van de zorginstelling. De meest voorkomende rechtsvorm van zorginstellingen is de BV. Deze vennootschappen zijn, samen met onder andere naamloze vennootschappen, subjectief vennootschapsbelastingplichtig met het gehele vermogen van de entiteit.

Voor verenigingen en stichtingen is dit anders. Ten aanzien van stichtingen en verenigingen moet per activiteit worden beoordeeld of sprake is van een onderneming en daarmee subjectieve vennootschapsbelastingplicht. Binnen een vereniging of stichting kan dus sprake zijn van zowel belaste als onbelaste activiteiten. Alle zorgactiviteiten van stichtingen en verenigingen kunnen in beginsel binnen de reikwijdte van de vennootschapsbelasting worden verricht, maar voornamelijk de

financieringswijze van contractzorgactiviteiten draagt eigenschappen waardoor een subjectieve vennootschapsbelastingplicht kan ontstaan.

Voorts bestaan verscheidene vrijstellingen in de vennootschapsbelasting waar verschillende zorginstellingen voorwaardelijk gebruik van kunnen maken. De subjectieve zorgvrijstelling maakt hier deel van uit. Het doel van deze vrijstelling betreft het vrijstellen van vennootschapsbelasting van zorgverlening, wegens het algemene maatschappelijke belang van deze activiteiten. De zorgvrijstelling heeft tot gevolg dat het gehele lichaam vrijgesteld is van vennootschapsbelasting, en is van rechtswege van toepassing indien aan, op hoofdlijnen twee, vereisten wordt voldaan: de werkzaamhedeneis en de winstbestemmingseis.

Op grond van deze eisen moet een lichaam enerzijds voor ten minste 90% werkzaamheden verrichten die zien op genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen (werkzaamhedeneis). Hiermee wordt beoogd om vast te stellen welke zorgwerkzaamheden in het kader van het algemeen maatschappelijk belang kwalificeren als zorgwerkzaamheid. Anderzijds zal het lichaam, indien het een privaatrechtelijk lichaam betreft, zo het winst behaalt, deze winst uitsluitend moeten kunnen aanwenden ten gunste van een lichaam waarop de zorgvrijstelling van toepassing is of het algemeen maatschappelijk belang (winstbestemmingseis). Hiermee wordt getracht te voorkomen dat vrijgesteld behaalde winsten worden aangewend buiten het kader van het algemeen maatschappelijke belang.

Om tot voorstellen ter verbetering van de zorgvrijstelling te komen, zijn diverse onderdelen van de zorgvrijstelling getoetst op doelmatigheid en doeltreffendheid. Enkele aspecten met een positieve invloed op de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling, zoals de dynamische toetsingsnorm en de open norm van de 90%-eis binnen de werkzaamhedeneis, zijn in dit onderzoek vastgesteld. De dynamische toetsingsnorm is echter niet volledig toereikend, omdat belangrijke zorgwerkzaamheden – zoals preventie – niet binnen de reikwijdte van de toets vallen. Om dit te wijzigen en de doeltreffendheid van de vrijstelling te vergroten is het aanbevelingswaardig om de passage “het voorkomen van ziekten” aan de wettekst van de werkzaamhedeneis toe te voegen.

Diverse andere aspecten die met de werkzaamhedeneis samenhangen hebben echter een negatief effect op de doeltreffendheid en zijn voor verbetering vatbaar. De zorgvrijstelling mist bijvoorbeeld door het ‘alles of niets-karakter’ gedeeltelijk haar doel. Ook de doelmatigheid wordt negatief beïnvloed door dit karakter, omdat het in verscheidene gevallen leidt tot hogere *opportunity costs* voor bedrijfseconomische keuzes die losstaan van de fiscaliteit. Om – onder andere – deze problematiek op te lossen wordt aanbevolen om de zorgvrijstelling te ontdoen van haar subjectieve karakter en een objectieve zorgvrijstelling te introduceren.

De winstbestemmingseis sec vormt een doeltreffend element binnen de zorgvrijstelling. De winstbestemmingseis levert daarentegen additionele uitvoeringskosten op, voornamelijk voor besloten vennootschappen en naamloze vennootschappen, vanwege complexe extra eisen die zijn neergelegd

in het beleid van de Staatssecretaris van Financiën. De additionele vereisten volgen niet uit de wet, die rechtsvormneutraal is ingericht. Recentelijk zijn deze vereisten door de rechter tenietgedaan.

Aanbevolen wordt derhalve, ongeacht het oordeel in hoger beroep, de lijn van de rechter te volgen. Om de doelstelling van de zorgvrijstelling te waarborgen is in dat geval een 'compartimentering' van de vrijgestelde winst en belaste winst aanbevolen. Het zorgvrijstellingbesluit biedt een goede mogelijkheid voor dit beleid, maar om misbruiksituaties te voorkomen zal de wettekst van de winstbestemmingseis moeten worden aangepast.

De huidige zorgvrijstelling is, behoudens lokale basiszorgverlening en bepaalde gevallen van jeugdzorg, aan te merken als staatssteun. Echter vormt de zorgvrijstelling bestaande staatssteun. De zorgvrijstelling is daardoor niet onrechtmatig. De Europese Commissie plaatst bestaande staatssteunmaatregelen wel onder haar continue toezicht.

De zorgvrijstelling is daarmee onvoldoende toekomstbestendig te noemen, omdat het risico bestaat dat de Europese Commissie de vrijstelling op enig moment niet langer verenigbaar acht met de interne Europese markt. In dat geval zal de Europese Commissie aan Nederland 'dienstige maatregelen' voorstellen, welke in het uiterste geval een afschaffing van de zorgvrijstelling kunnen inhouden.

Wijzigingen aan de zorgvrijstelling kunnen zonder nieuwe staatssteunprocedure plaatsvinden indien de kern van de zorgvrijstelling niet wordt aangepast. Het is aannemelijk dat wijzigingen van de kern van de zorgvrijstelling middels een nieuwe staatssteunprocedure tot nieuwe verboden staatssteun zal leiden. De zorgvrijstelling mag in dat laatste geval niet in die vorm worden ingevoerd. In het geval van twee aanbevelingen die in dit onderzoek aan bod zijn gekomen, lijkt sprake te zijn van een aanpassing aan de kern: de aanbeveling voor een objectvrijstelling en de toevoeging van preventieve zorgwerkzaamheden aan de wettekst.

6.2 Beantwoording onderzoeksvraag

De zorgvrijstelling is in de Wet VPB 1969 opgenomen vanwege het algemene belang van zorgverlening binnen de Nederlandse maatschappij. Zorginstellingen kunnen namelijk, afhankelijk van de gebruikte rechtsvorm en afgezien van de zorgvrijstelling, volledig of gedeeltelijk vennootschapsbelastingplichtig zijn. De wetgever acht het wenselijk om zorgverlening wegens dit algemeen maatschappelijke belang vrij te stellen van vennootschapsbelastingheffing

De zorgvrijstelling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevat echter een aanzienlijk aantal knelpunten ten aanzien van het veranderende Nederlandse zorglandschap, dat onder druk komt te staan. Deze knelpunten leiden ertoe dat een optimale doeltreffendheid van de zorgvrijstelling niet wordt bereikt. Het gezegde 'voorkomen is beter dan genezen' treft bijvoorbeeld geen weerspiegeling in de huidige zorgvrijstelling. Zorgpreventiewerkzaamheden zijn, op enkele uitzonderingen na, uitgesloten van toepassing van de zorgvrijstelling. Dit staat haaks op het gevoerde beleid in de zorg, waarin steeds meer op preventiewerkzaamheden wordt ingezet. Daarnaast treft de zorgvrijstelling wegens haar "alles of niets-karakter" ten aanzien van een – mogelijk aanzienlijk – deel van de zorgvrijstelling geen doel. Dit houdt namelijk in dat de vrijstelling alleen op zorgwerkzaamheden van toepassing kan zijn, indien de

entiteit waarbinnen die zorgwerkzaamheden worden verricht, minimaal 90% van het geheel van de werkzaamheden van die entiteit uitmaken.

Ditzelfde karakter kan tot additionele uitvoeringskosten leiden die de doelmatigheid negatief beïnvloeden. De verschillende vereisten die gelden voor de toepassing van de zorgvrijstelling dragen voorts diverse andere uitvoeringsbeperkende aspecten die leiden tot hogere uitvoeringskosten voor zorginstellingen. Voornamelijk besloten vennootschappen kunnen hoge uitvoeringskosten ervaren voor het beleid voor de toepassing van de zorgvrijstelling. Verschillende open toetsingsnormen maken de uitvoering daarnaast voor alle rechtsvormen ingewikkeld, maar zijn daarentegen wenselijk om de doeltreffendheid van de zorgvrijstelling niet verder te verlagen. Dit houdt echter wel een verminderde doelmatigheid van de zorgvrijstelling in.

Enkele aanbevelingen voor de Nederlandse wetgever zijn de volgende:

1. voeg preventiewerkzaamheden door middel van een wetswijziging toe aan de werkzaamheden die kwalificeren voor de zorgvrijstelling;
2. voeg “onlosmakelijk met zorg verbonden werkzaamheden” door middel van een aanvulling aan het beleid toe aan de werkzaamheden die voor de zorgvrijstelling kwalificeren;
3. zet de zorgvrijstelling om in een objectvrijstelling, waarbij activiteiten van een entiteit worden vrijgesteld voor zover dit zorgwerkzaamheden betreffen; en
4. vervang de additionele vereisten uit het zorgvrijstellingbesluit voor besloten en naamloze vennootschappen binnen de winstbestemmingseis voor een compartimenteringsregeling, waardoor gewaarborgd blijft dat vrijgesteld behaalde winsten ten gunste komen van het algemeen maatschappelijke belang en waarbinnen belaste winsten vrijelijk zijn aan te wenden.

In het kader van Europeesrechtelijke staatssteunregels is de zorgvrijstelling onvoldoende toekomstbestendig, omdat de vrijstelling onverenigbaar met de interne Europese markt lijkt te zijn. De zorgvrijstelling is echter niet onrechtmatig in de wet neergelegd, omdat deze wordt aangemerkt als bestaande staatssteun. Hierdoor staat de zorgvrijstelling onder continu toezicht van de Europese Commissie en kan het ieder moment als onverenigbaar met de interne markt worden aangemerkt. Indien dit gebeurt, stelt de Europese Commissie maatregelen voor, die in het uiterste geval de afschaffing van de zorgvrijstelling behelzen.

De voorgestelde wijzigingen aan de zorgvrijstelling veranderen de status van de vrijstelling niet, voor zover dit geen aanpassingen aan de kern van de zorgvrijstelling met zich brengen. Een aanpassing aan het zorgvrijstellingbesluit vormt in beginsel geen dergelijke aanpassing. Aanbeveling nummer één en drie lijken een aanpassing aan de kern van de zorgvrijstelling te zijn. Het gevolg van een dergelijke wijziging is een nieuwe staatssteunprocedure. Het is dan aannemelijk dat de zorgvrijstelling zal kwalificeren als verboden staatssteun, waardoor de zorgvrijstelling niet in die vorm kan worden ingevoerd.

6.3 Aanbevelingen voor nader onderzoek

Uit dit onderzoek worden afgeleid dat een fiscale vrijstelling mogelijk niet goed binnen de uitzonderingskaders van Europese staatssteunwetgeving past. Met name omdat het niet kan voldoen aan de uitzondering van diensten van algemeen (economisch) belang, terwijl dit algemene belang wel terugkomt in de zorgvrijstelling. Nader onderzoek is vereist om te achterhalen of, en zo ja welke andere vormen van steun aan zorginstellingen – door deze discrepantie – beter binnen de Europese staatssteunkaders te schikken zijn en, of die steunmaatregel(s) toekomstbestendiger zijn dan de zorgvrijstelling.

Aanpassingen aan het zorgvrijstellingbesluit vormen in beginsel geen aanpassingen aan de kern van de zorgvrijstelling. Het is op basis hiervan aanbevelingswaardig om nader te onderzoeken in hoeverre de aangedragen verbeteringen voor de zorgvrijstelling in het zorgvrijstellingbesluit kunnen worden neergelegd en of hiermee in dat geval kan worden voorkomen dat de zorgvrijstelling moet worden voorgelegd aan de EC voor een staatssteunprocedure.

Ook is een onderzoek naar een mogelijke rechtvaardigingsgrond voor een versoepeld staatssteunbeleid ten aanzien van fiscale faciliteiten voor zorgverleningswerkzaamheden, zoals dit reeds wordt gevoerd ten aanzien van onderzoek, ontwikkeling en innovatie, op basis van dit onderzoek aanbevelingswaardig te noemen.

Tot slot is de zorgvrijstelling in dit onderzoek slechts op twee toetsingscriteria uit de Nota Zicht op Wetgeving getoetst. Om een compleet oordeel, zonder tekortkomingen, over de kwaliteit van de zorgvrijstelling te kunnen geven, dient de zorgvrijstelling ook aan de overige – in die nota vastgestelde – toetsingscriteria voor kwalitatieve wetgeving te worden getoetst.

Literatuurlijst

Van Bakel & Moors, WFR 2019/112

M.M.F.J. van Bakel & M. Moors, 'De zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting, *WFR* 2019/112, afl. 7289, p. 667-675.

Van Bakel & Stevens, WFR 2018/93

M.M.F.J. van Bakel & S.A. Stevens, 'De onderwijsvrijstelling in de vennootschapsbelasting, *WFR* 2018/93, afl. 7239, p. 620-634.

BDO 2021

BDO, *Onderzoek fiscaliteit bij zorginstellingen. Grip op fiscale processen urgenter dan ooit...* (rapport Branchegroep Zorg), juni 2021.

Van den Berg e.a. 2013

M. van den Berg e.a., *Preventie in de zorg*, Bilthoven: Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu 2013.

Van den Bergh, in: NDFR Artikelsgewijs commentaar

F.J. van den Bergh, commentaar op art. 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, in: NDFR (red.) *Artikelsgewijs commentaar*, Den Haag: Sdu 2023.

Boot 2020

J.M.D. Boot, *Organisatie van de gezondheidszorg*, Assen: Koninklijke Van Gorcum 2020.

Bresser 2019

H.J. Bresser, *Belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen*, Den Haag: Sdu 2019.

Bresser, WFR 2022/179

H.J. Bresser, 'Zorgen over de zorgvrijstelling', *WFR* 2022/176, afl. 7448.

Broeders e.a. 2018

D.W.J. Broeders e.a., *Van verschil naar potentieel: een realistisch perspectief op de sociaaleconomische gezondheidsverschillen*, Den Haag: WRR 2018.

Buchanan 1991

J.M. Buchanan, 'Opportunity Costs', in: *The World of Economics*, New York (V.S.): Palgrave Macmillan 1991, p. 520-525.

CBS 2017

CBS, *Bevolkingsprognose 2017-2060: 18,4 miljoen inwoners in 2060*, 19 december 2017.

Chesal & Overkleef, NOS 2020

R. Chesal & D. Overkleef, 'Waarom Nederland vergeleken met andere landen weinig IC-bedden heeft', *NOS* 30 maart 2020.

The Commonwealth Fund 2021

The Commonwealth Fund, *Mirror, Mirror 2021: Reflecting Poorly*, 4 augustus 2021.

Van Dijk e.a., IJHPM 2016/5

W. van Dijk e.a., 'Medicalisation and Overdiagnosis: What Society Does to Medicine', *IJHPM* 2016/5 afl. 11, p. 619-622.

Van Dijk & Stevens 2015

M. van Dijk & S.A. Stevens, 'De invloed van alternatieve financieringsmodellen op de fiscale positie van ziekenhuizen', in: B. Berden, L. Houwen & S. Stevens, *Financiering van zorginstellingen. Met speciale aandacht voor de medisch-specialistische zorg*, Deventer: Vakmedianet 2015.

Dopper 2019

J.R.M. Dopper, 'Geschiedenis van de huisarts en de geestelijke gezondheidszorg (GGZ)', in: H. van der Horst & J. van Os, *De dokter en de patiënt met psychische problemen*, Houten: Bohn Stafleu van Loghum 2019.

Fonkert, mazars.nl 2022

R. Fonkert, 'Stichtingen en verenigingen: geactualiseerd besluit over de subjectieve vrijstelling binnen de vennootschapsbelasting', mazars.nl 7 april 2022.

Gepken-Jager, in: GS Rechtspersonen

E.E.G. Gepken-Jager, commentaar op art. 2:53 BW, in: W.J.M. van Veen (red.), *Groene Serie rechtspersonen*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

Van Gils e.a., TSG 2020/98

P.F. van Gils e.a., 'Nederlandse preventie-uitgaven onder de loep', *TSG 2020/98*, p. 92-96.

Van Haendel, WFR 2022/7

B. van Haendel, 'De zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting vanuit vergelijkend perspectief', *WFR 2022/7*, afl. 7413, p. 32-39.

Hancher, Ottenvanger & Slot 2012

L. Hancher, T. Ottenvanger & P.J. Slot, *EU State Aids*, Londen: Sweet & Maxwell 2012.

Van Herwijnen, Pasman & Plochg 2022

M. van Herwijnen, M. Pasman & T. Plochg, *Perspectief op preventie en Positieve Gezondheid in het licht van de zorgverzekeringswet: Reflecties uit het veld op de plaats van preventie in het zorgverzekeringsstelsel* (rapport Federatie voor Gezondheid), 6 december 2022.

Van den Hurk 2004

H.T.P.M. van den Hurk, 'Over Margaux, water en een beroerde afdrank', in: F.M.M. Duynstee e.a., *Alle wegen leiden naar Brussel*, Amsterdam: NOB 2004, p.225-239.

Kavelaars, Pensioenmagazine 2008/17

P. Kavelaars, 'Pensioenfondsen, API's en staatssteun', *Pensioenmagazine 2008/17*, afl. 2.

Kavelaars, TFO 2006/66

P. Kavelaars, 'Staatssteun en subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting', *TFO 2006/66*, afl. 84, p. 66-73.

Kooy & Cremers, WFR 2009/538

C.P. Kooy & J.C.N. Cremers, 'Knelpunten in de heffing van vennootschapsbelasting in de zorg- en onderwijssector', *WFR 2009/538*, afl. 6810, p. 538-545.

Kooy & Hoebergen, WFR 2005/893

C.P. Kooy & K.D.W. Hoebergen, 'Marktwerking in de gezondheidszorg', *WFR 2005/893*, afl. 6629, p. 893-899.

Kors & Noë, WFR 2023/238

M.M. Kors & T.H.A. Noë, 'Publicatie kennisgroepstandpunten Belastingdienst: transparantie die nog richting nodig heeft', *WFR 2023/238*, afl. 7493.

Van Kreveld & Lubbers, WFR 2018/68

N.M.A. van Kreveld & A.O. Lubbers, 'De ondernemingstoets: de invulling van het begrip "activiteit"', *WFR 2018/68*, afl. 7234, p. 474-479.

Kropman & Smolenaars, Follow The Money 20 december 2023

R. Kropman & M. Smolenaars, 'Jeugdzorg met verblijf is booming business', *Follow The Money 20 december 2023*.

Van der Leij, Financieel Dagblad 21 oktober 2021

L. van der Leij, 'We moeten gaan wennen aan anders en minder in de zorg', *Financieel Dagblad 21 oktober 2021*.

Luja & Korving 2020

R.H.C. Luja & J.J.A.M. Korving, *Fiscale staatssteun* (FA nr. 29) 2020, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Mastenbroek e.a. 2023

C. Mastenbroek e.a., *preventie in de Zvw opnieuw ontleed* (rapport Zorginstituut Nederland), 1 mei 2023.

Ministerie van VWS 2018

Ministerie van VWS, *Nationaal Preventieakkoord: Naar een gezonder Nederland*, 23 november 2018.

Nidi & CBS 2021

Nidi & CBS, *Eindrappport Verkenning Bevolking 2050*, april 2021.

Piersma & Henzen, MBB 2015/02

J. Piersma & R.C. Henzen, 'De zorgvrijstelling in de VPB: nieuwe visie(s)', *MBB 2015/02*, afl. 4.

Poelmann, in: Cursus Belastingrecht

E. Poelmann, 'FBR.4.3.0.B. Welke gedragingen kunnen vertrouwen wekken', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Poelmann, in: Cursus Belastingrecht

E. Poelmann, 'FBR.4.3.2.A. Karakter van beleidsregels', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Polder 2018

J.J. Polder, 'Zorguitgaven', in: P. Jeurissen, H. Maarse & M. Tanke, *Betaalbare zorg*, Den Haag: Sdu 2018.

Van Poll, Financieel Dagblad 1 december 2021

M. van Poll, 'Volgende keer beter: lessen van een pandemie', *Financieel Dagblad 1 december 2021*.

De Ruiter, NLF 2019/65

G.J.W. de Ruiter, 'Geactualiseerd besluit over subjectieve vrijstellingen', *NLF 2019/65*.

Saanen, NtEr 2016/9

N. Saanen, 'Staatssteun. Wat is dat?', *NtEr 2016*, afl. 9, p. 311-318.

Schuijt, in: NDFR Artikelsgewijs commentaar

E.M. Schuijt, commentaar op de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, in: NDFR (red.), *Artikelsgewijs commentaar*, Den Haag: Sdu 2023.

Stevens, EC Tax Review 2010/4

S.A. Stevens, 'Tax Aid and Non-profit Organizations', *EC Tax Review* 2010/4, afl. 19, p.156-169.

Stevens, EC Tax Review 2014/3

S.A. Stevens, 'Tax aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy', *EC Tax Review* 2014/3, afl. 23, p. 149-170.

Van de Streek, in: Cursus Belastingrecht

J.L. van de Streek, 'Vpb1.0.7.B.c.2. Werkzaamhedeneis zorgvrijstelling', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht

R.J. Koopman e.a. (red), *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2021

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Kiezen voor houdbare zorg. Mensen, middelen en maatschappelijk draagvlak* (WRR-Rapport 104), Den Haag: WRR 2021.

Zuidgeest 2008

R.N.F. Zuidgeest, *Verbondenheid in het belastingrecht* (Fiscale monografieën, nr. 128), Deventer: Kluwer 2008.

Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ EG 2 juli 1974, 173-73, ECLI:EU:C:1974:71, NJ 1975/42 (*Commissie/Italië*);
- HvJ EG 2 februari 1988, gevoegde zaken 67, 68, & 70/85, ECLI:EU:C:1988:38, NJ 1989/675 (*Gebr. Van der Kooy*);
- HvJ EG 13 oktober 1982, gevoegde zaken 213-215/81, ECLI:EU:C:1982:351 (*Norddeutsches Vieh und Fleischkontor III*);
- HvJ EG 15 maart 1994, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (*Banco Exterior de España*);
- HvJ EG 11 juli 1996, C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, H&I 2009/4.30 (*La Poste*);
- HvJ EG 29 april 1999, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:323, NJ 2000/375 (*Commissie/Spanje*);
- HvJ EG 15 december 2005, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774 (*Unicredito Italiano*);
- HvJ EG 10 januari 2006, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, NJ 2006/415 (*Cassa di Risparmio di Firenze*);
- HvJ EG 23 februari 2006, gevoegde zaken C-346/03 en C-529/03, ECLI:EU:C:2006:130 (*Scalas en Lilliu*);
- HvJ EG 11 juli 2006, C-205/03, ECLI:EU:C:2006:453, NJ 2007/443 (*FENIN*);
- HvJ EG 22 april 2008, C-408/04 P, ECLI:EU:C:2008:236, NJ 2008/490 (*Salzgitter*);
- HvJ EG 23 april 2009, C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254, H&I 2009/6.10 (*Puffer*);
- HvJ EU 2 december 2009, C-89/08 P, ECLI:EU:C:2009:742 (*Commissie/Ierland*);
- HvJ EU 21 juli 2011, nr. C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497 (*Alcoa Trasformazioni*);
- HvJ EU 8 september 2011, C-78/08-C80/08, ECLI:EU:C:2011:550, NJ 2011/551 (*Paint Graphos*);
- HvJ EU 8 mei 2013, C-197/11 & C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, NJ 2013/460 (*Libert e.a.*);
- HvJ EU 9 oktober 2014, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, V-N *Vandaag* 2014/2000 (*Navantia*);
- HvJ EU 21 december 2016, C-51/19 & C-64/19, ECLI:EU:C:2016:981, V-N *Vandaag* 2016/2832 (*World Duty Free*);
- HvJ EU 27 juni 2017, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, NJ 2018/138 (*Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*);
- HvJ EU 4 maart 2021, C-362/19 P, ECLI:EU:C:2021:169, V-N 2021/15.11 (*Fútbol club Barcelona*);
- HvJ EU 21 januari 2021, C-53/19 & C-65/19, ECLI:EU:C:2021:795, V-N *Vandaag* 2021/350 (*Banco Santander en Santusa*);
- HvJ EU 21 januari 2021, C-55/19, ECLI:EU:C:2021:797, V-N 2021/45.11 (*Prosegur Compañía de Seguridad*);
- HvJ EU 28 oktober 2021, samengevoegde zaken C-915/19 tot en met C-917/19, ECLI:EU:C:2021:887, r.o. 55 V-N 2021/48.23.8 (*Eco Fox, Alpha Trading, Novaol*).
- Concl. A-G Trabucchi ECLI:EU:C:1974:134 bij HvJ EG 23 januari 1975, ECLI:EU:C:1975:9 (*Produktschap voor Siergewassen*);
- Concl. A-G M. Wathelet ECLI:EU:C:2016:624 bij HvJ EU 21 december 2016, ECLI:EU:C:2016:981 (*World Duty Free*).

Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie

- GvEA EG 28 januari 1999, ECLI:EU:T:1999:12 (*BAI/Commissie*);
- GvEA EG 9 september 2009, ECLI:EU:T:2009:315, V-N 2009/52.34 (*Spaanse Provincies/Commissie*).

Hoge Raad

- HR 29 juni 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2534, *BNB* 1955/299;
- HR 29 juni 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW8843, *BNB* 1984/29 m.nt. J. Verburg;
- HR 12 februari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8100, *BNB* 1987/188;
- HR 17 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3485, *BNB* 2009/36 m.nt. red.;

- HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666, *BNB* 2014/144 m.nt. J.A.G. van der Geld;
- HR 4 april 2014 ECLI:NL:HR:2014:786, *BNB* 2014/145 m.nt. J.A.G. van der Geld;
- HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:340, *BNB* 2017/85 m.nt. A.O. Lubbers;
- Concl. A-G P.J. Wattel, ECLI:NL:PHR:2013:982 bij HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:666;
- Concl. A-G P.J. Wattel ECLI:NL:PHR:2014:68 bij HR 4 april, ECLI:NL:HR:2014:786, *V-N* 2014/17.20.15.

Gerechtshoven

- Hof Amsterdam 15 november 1985, ECLI:NL:GHAMS:1985:AX1319, *V-N* 1986/885 m.nt. red;
- Hof Arnhem 23 juli 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BJ3318, *V-N* 2009/51.20;
- Hof Leeuwarden 15 mei 2012, ECLI:NL:GHLEE:2012:BW6130, *NLFR* 2012/1505 m.nt. D. Molenaar;
- Hof Arnhem-Leeuwarden 11 juni 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:CA3908, *NLFR* 2013/1333, m.nt. A.J. van den Bos;
- Hof Den Haag 29 november 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:2333, *NLF* 2022/2440 m.nt. J. Kamel.

Rechtbanken

- Rb. Zeeland-West-Brabant 19 januari 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:206, *NLFR* 2022/1067 m.nt. N.I. Groenland.

Appendix 1

Artikel 5 Wet VPB 1969

“Wij behouden Ons voor bij algemene maatregel van bestuur onder daarbij te stellen voorwaarden van de belasting vrij te stellen:

(...)

c. Winst van de belastingplichtige, behaald met werkzaamheden welke bestaan uit of onlosmakelijk verbonden zijn met:

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 dan wel het voorkomen van ziekten of;

2° het voorkomen van ziekten of aandoeningen die leiden tot het verrichten van werkzaamheden als bedoeld onder 1° van dit artikel;

(...)

(...)”

Artikel 4 Uitv. Besl. VPB 1971

“1. Een lichaam dat werkzaamheden verricht als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel c van de wet is van belasting vrijgesteld mits het lichaam van publiekrechtelijke aard is, dan wel, indien dat niet het geval is, winst behaald met die werkzaamheden uitsluitend kan aanwenden ten bate van een ingevolge het onderhavige artikel vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang.

2. Indien een lichaam als bedoeld in het eerste lid, niet zijnde een lichaam van publiekrechtelijke aard, op enig moment de winst als bedoeld in het eerste lid wendt aan een ander doel dan bedoeld in het eerste lid, wordt deze winst geacht op het moment direct voorafgaand aan dat moment te zijn ontstaan.”