

# Nieuw besluit over de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting

Op 21 december 2018 is een besluit gepubliceerd met (nieuw) beleid rondom enkele subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting, waaronder de zogeheten zorgvrijstelling. De wijze van zorgverlening en de financiering van de zorg heeft afgelopen jaren grote veranderingen gekend en er was behoefte aan actualisering en nadere toelichting op de toepassing van de zorgvrijstelling. In het besluit zijn een aantal nieuwe beleidsstandpunten opgenomen, tevens zijn op bepaalde punten verduidelijkingen aangegeven en is het beleid voor thuiszorginstellingen geactualiseerd. Ook is een overgangsregeling opgenomen die zorginstellingen in de gelegenheid stelt hun organisatie in lijn met het besluit te brengen.

In deze Update vindt u een korte samenvatting van het besluit en de meest opvallende beleidsstandpunten ten aanzien van de zorgvrijstelling.

## De zorgvrijstelling

In de wet is opgenomen dat zorginstellingen vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting als ze voldoen aan de volgende eisen:

- ▶ De werkzaamhedeneis;
- ▶ De winstbestemmingseis.

## Werkzaamhedeneis

De werkzaamhedeneis houdt in dat een zorginstelling minimaal 90% kwalificerende zorgwerkzaamheden dient uit te voeren. De vraag in de praktijk is veelal wat onder deze "zorgwerkzaamheden" valt. In het besluit wordt een algemeen toetsingskader gegeven. Aangegeven wordt dat er geen sluitende definitie is te geven van het begrip 'genezen, verplegen en verzorgen' zoals gehanteerd binnen de zorgvrijstelling. Het besluit geeft aan dat een belangrijk uitgangspunt hierbij is dat sprake is van een vorm van zorg

waarvan de vergoeding voortvloeit uit het basispakket Zvw of Wlz, zorg dat verleend wordt op basis van de Wpg, of een algemene of maatwerkvoorziening als bedoeld in de Wmo. **Het besluit gaat niet in op jeugdzorg activiteiten, hierover wordt nog nader overleg gevoerd en wordt op een later moment een toelichting op verwacht.**

In het besluit wordt verder onder andere voor een aantal specifieke groepen zorglichamen en activiteiten concreet ingegaan op de vraag welke werkzaamheden van deze instellingen kwalificeren voor de werkzaamhedeneis. Een aantal relevante en opvallende beleidsstandpunten:

- ▶ Een uitbreiding ten opzichte van eerdere besluiten is dat bepaalde **preventieve werkzaamheden** kunnen kwalificeren. Dit geldt voor geïndiceerde én zorggerelateerde preventiewerkzaamheden die plaatsvinden in het kader van de behandeling van medische klachten of aandoeningen (voor zover opgenomen in het

basispakket van de Zvw of op grond van de Wlz). Onder 'zorggerelateerde' preventie wordt 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;

- ▶ In het besluit wordt een visie op de zogeheten '**handen aan het bed'-eis** uiteengezet. Het is noodzakelijk dat een zorginstelling zich rechtstreeks ten opzichte van de zorgvragers verplicht de gevraagde zorg te verlenen. De werkzaamheden moeten door de zorginstelling zelf worden verricht. Bevestigd wordt dat verrichte zorgwerkzaamheden door **ingehuurd personeel** hiervoor ook kwalificeren. Het slechts vervullen van een bemiddelende of ondersteunende rol is geen kwalificerende werkzaamheid, dit is in lijn met eerdere rechtspraak.
- ▶ De zorgvrijstelling wordt aangemerkt als een '**alles of niets'-bepaling**. Houdt een instelling zich voor meer dan 10% bezig met niet-kwalificerende werkzaamheden, dan leidt dit tot vennootschapsbelastingplicht voor de gehele onderneming. Hoe de 90%-toets wordt uitgevoerd wordt aan de praktijk overgelaten. Uitgangspunt dient wel te zijn dat een voor de hand liggend of passend criterium consequent wordt toegepast. Bijvoorbeeld kan gedacht worden aan FTE of omzet.
- ▶ Voor mensen met een **gediagnostiseerde psychische beperking** is bevestigd dat zij ook tot de doelgroep van mensen behoren tot wie de wettekst zich richt: "*het genezen, verplegen of verzorgen van zieken of mensen met een verstandelijke beperking*".

Werkzaamheden van specifieke zorginstellingen:

- ▶ Ten aanzien van de werkzaamheden van **apotheken** wordt in zijn algemeenheid gesteld dat deze werkzaamheden niet kwalificeren. Ook niet als de apotheek in een gezondheidscentra of ziekenhuis is gevestigd. Wij gaan er vanuit dat activiteiten van een ziekenhuisapotheek in het kader van intramurale dienstverlening en medicijnverstrekking dat onderdeel uitmaakt van Medisch Specialistische Zorg Thuis wel kwalificeren voor de werkzaamhedeneis. Het besluit laat hier mogelijk ruimte voor discussie;
- ▶ Het beleid voor **thuiszorginstellingen** is geactualiseerd en meer in lijn gebracht met de huidige wijze van zorgfinanciering;
- ▶ Voor de diagnostische activiteiten van **zelfstandig medisch laboratoria** is in het besluit aangegeven dat onder voorwaarden aan de werkzaamhedentoets kan worden voldaan. Zo dienen onder andere de werkzaamheden onlosmakelijk onderdeel uit te maken van een geneeskundige behandeling en onder verantwoordelijkheid van een medisch specialist (bijvoorbeeld een arts microbioloog of een klinisch chemicus).

## Winstbestemmingseis

De winstbestemmingseis schrijft voor dat als een zorginstelling winst behaald, deze winst zowel statutair als feitelijk uitsluitend kan worden aangewend ten bate van het algemeen maatschappelijk belang. Doel van dit vereiste is te waarborgen dat de onder de zorgvrijstelling vrijgestelde winsten niet kunnen worden aangewend anders dan ten bate van de vrijgestelde zorgsfeer of een algemeen maatschappelijk belang.

### Aanwenden

Het besluit geeft aan in welke situaties winsten wel of niet worden aangewend binnen de reikwijdte van de winstbestemmingseis. De staatssecretaris is van mening dat het verwerven of houden van een deelneming en/of het verstrekken van een lening in beginsel binnen de winstbestemmingseis valt. Dat is volgens het besluit in ieder geval zo wanneer de werkzaamheden van het lichaam waarvan de aandelen worden gehouden of waaraan een lening wordt verstrekt op het terrein van de zorg óf het algemeen belang liggen dan wel daaraan ondersteunend zijn.

### Zorgvrijstelling onder voorwaarden toepasbaar op zorg-BV

Nieuw is het beleidsstandpunt dat een zorg-BV alléén een beroep op de zorgvrijstelling kan doen indien wordt voldaan aan een aantal aanvullende voorwaarden. Deze voorwaarden worden gesteld om te waarborgen dat er, nu en in de toekomst, geen winstuitkeringen kunnen plaatsvinden buiten de winstbestemmingseis.

Een van de eisen betreft een bezitseis voor de BV. Dit houdt in dat de aandelen in de BV gehouden dienen te worden door één van de volgende kwalificerende aandeelhouders:

- ▶ Een lichaam van publiekrechtelijke aard;
- ▶ Een stichting waarop de zorgvrijstelling van toepassing is;
- ▶ Een ANBI (stichting of vereniging);
- ▶ Een andere stichting die voldoet aan nadere voorwaarden, waaronder diverse statutaire voorwaarden;
- ▶ Een tussenhoudster BV die voldoet aan nadere voorwaarden en een kwalificerende aandeelhouder heeft;

Samengevat komt bovenstaande erop neer dat de BV's (uiteindelijk) veelal een stichting als 100% juridisch en economisch aandeelhouder dienen te hebben. Hierdoor wordt een 'slot op de deur gezet' voor winstuitkeringen anders dan aan kwalificerende aandeelhouders.

Deze bezitseis leidt er helaas toe dat mogelijk een aantal gebruikelijke zorgstructuren niet meer toegepast kunnen worden. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om samenwerkingsstructuren met coöperaties en BV's. Instellingen kiezen voor deze structuur omdat dit organisatorisch en bestuurlijk de meest passende en efficiënte structuur voor hen is, waarbij veelal zeggenschap en verbondenheid bepalend waren en niet zozeer het economische belang. Het ministerie heeft aangegeven dat zij niet bekend is met dergelijke structuren en open staat voor overleg.

Naast de bezitseis stelt de staatssecretaris nog nadere eisen op het gebied van de inrichting van de statuten en op het gebied van Governance voor de zorg-BV:

- ▶ Het statutaire doel van de zorg-BV moet zijn het verrichten van werkzaamheden als bedoeld in de zorgvrijstelling;
- ▶ De zorg-BV dient over een onafhankelijk toezichthoudend orgaan te beschikken;
- ▶ Winsten dienen uitsluitend te kunnen worden aangewend ten bate van de kwalificerende aandeelhouder of een algemeen maatschappelijk belang;
- ▶ Diverse statutaire bepalingen dienen slechts te kunnen worden gewijzigd na toestemming van het onafhankelijk toezichthoudend orgaan.
- ▶ Onder voorwaarden kan een structuur met een tussenhoudster-BV ook voldoen.

### Overgangsregeling

Indien in het verleden in een vaststellingsovereenkomst of in een goedkeurende brief door een inspecteur is vastgesteld dat de zorgvrijstelling van toepassing is, dan dient beoordeeld te worden in hoeverre de goedkeuring in overeenstemming is met het beleid uit dit besluit. Als deze goedkeuring niet in lijn is met het besluit, dan wordt de afspraak geëerbiedigd **tot en met 31 december 2020** en wordt daarna geacht te zijn opgezegd.

Structuren met een zorg-BV die niet voldoen aan het beleid inzake de winstbestemmingseis worden ook tot en met 31 december 2020 in de gelegenheid gesteld alsnog aan de voorwaarden te voldoen.

### Wat voor gevolgen heeft het besluit?

Het besluit verduidelijkt de kaders van de zorgvrijstelling en maakt voor een aantal werkzaamheden duidelijkheid onder welke voorwaarden wordt voldaan aan de werkzaamhedeneis. Toch blijven er helaas een aantal onduidelijkheden bestaan, bijvoorbeeld op het gebied van samenwerkingen tussen zorginstellingen, jeugdzorg en medicijnverstrekking. Ook geeft besluit duidelijkheid over het beleid rondom de winstbestemmingseis. Het gevolg is wel dat mogelijk veel zorginstellingen hun (Governance)structuur dienen aan te passen om te blijven voldaan aan de voorwaarden.

In potentie kan het besluit gevolgen hebben voor iedere zorginstelling en kan er derhalve niet zomaar van worden uitgegaan dat de zorgvrijstelling nog steeds van toepassing is. Wij adviseren zorginstellingen om inzichtelijk te maken of (nog steeds) wordt voldaan aan de voorwaarden.

## Meer weten?

Wilt u weten welke gevolgen het besluit voor uw organisatie heeft, of heeft u een andere vraag over het besluit? BDO kan u ondersteunen in het maken van die inventarisatie. Ook denken wij graag met u mee over oplossingen. Neem gerust contact op met een van onze specialisten voor meer informatie via (088) 236 48 03 of stuur een e-mail naar [publiekeselector@bdo.nl](mailto:publiekeselector@bdo.nl)

Deze update wordt samengesteld door de specialisten van de branchegroep Zorg van BDO. Deze publicatie is zorgvuldig voorbereid en tot stand gekomen, maar is in algemene bewoordingen gesteld en bevat alleen informatie van algemene aard. Deze publicatie bevat geen advies voor concrete situaties, zodat uitdrukkelijk wordt afgeraden om zonder advies van een deskundige op basis van de informatie in deze publicatie te handelen, na te laten of besluiten te nemen. Voor het verkrijgen van een advies dat is toegesneden op uw concrete situatie, kunt u zich wenden tot BDO Accountants & Adviseurs of een van haar adviseurs.

BDO Accountants & Adviseurs, de met haar gelieerde partijen en haar adviseurs aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die het gevolg is van handelen, nalaten of het nemen van besluiten op basis van de informatie in deze publicatie.

BDO is een op naam van Stichting BDO te Amsterdam geregistreerd merk.

In deze publicatie wordt BDO gebruikt ter aanduiding van de organisatie die onder de merknaam 'BDO' actief is op het gebied van de professionele

dienstverlening (accountancy, belastingadvies en advisory).

BDO Accountants & Adviseurs is een op naam van BDO Holding B.V. te Eindhoven geregistreerde handelsnaam en wordt gebruikt ter aanduiding van een aantal met elkaar in een groep verbonden rechtspersonen, die ieder afzonderlijk onder de merknaam 'BDO' actief zijn op een bepaald terrein van de professionele dienstverlening (accountancy, belastingadvies en advisory).

BDO Holding B.V. is lid van BDO International Ltd, een rechtspersoon naar Engels recht met beperkte aansprakelijkheid, en maakt deel uit van het wereldwijde netwerk van juridisch zelfstandige organisaties die onder de naam 'BDO' optreden.

BDO is de merknaam die wordt gebruikt ter aanduiding van het BDO-netwerk en van elk van de BDO Member Firms.