

Nieuw besluit over de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting

Eind 2018 is door het ministerie van Financiën een nieuw besluit gepubliceerd over de subjectieve vrijstellingen in de Wet op de vennootschapsbelasting (hierna: Vpb). Het besluit van 20 december 2018, nr. 2018-24470 is op 21 december 2018 in de Staatscourant geplaatst met nr. 68662. Het gaat in op meerdere vrijstellingen in de wet, maar omdat 9 van de 14 pagina's zijn gewijd aan de vrijstelling voor zorginstellingen, noemen wij dit besluit hierna gemakshalve het nieuwe 'Zorgbesluit'. Dit nieuwe Zorgbesluit werkt vrij uitgebreid uit hoe volgens het ministerie van Financiën en de Belastingdienst de zorgvrijstelling in de Vpb op dit moment uitwerkt. Een pdf van het Zorgbesluit downloaden kan hier.

Opvallend is dat in de gehele geschiedenis van de zorgvrijstelling nog nooit zoveel in één besluit is gepubliceerd over de zorgvrijstelling. Op zich is dit als positief te beschouwen. Immers, het zorglandschap is de afgelopen jaren fors gewijzigd en de wettekst is zelden duidelijk en toereikend genoeg voor de praktijk. Het nieuwe Zorgbesluit is daarmee een welkome aanvulling op de praktijk. Niet op alle onderdelen is Cervus het eens met de standpunten die de staatssecretaris heeft ingenomen, toch geeft het besluit zoals gezegd een welkom handvat voor de praktijk wanneer een zorgconcern gestructureerd moet worden. In deze bijdrage behandelen wij een aantal opvallende zaken in het besluit.

Wij beginnen met een algemene opmerking. Omdat dit Zorgbesluit door de staatssecretaris is geschreven als uitvoerder van de belastingwet kunnen belastingplichtigen vertrouwen ontlenen in het besluit ingenomen standpunten. Daarnaast is het van belang te beseffen dat belastinginspecteurs – als uitvoerders van de wet en het beleid van de staatssecretaris – in principe gehouden zijn de casuïstiek in het veld te beoordelen langs de standpunten in dit besluit. In die zin bevat het Zorgbesluit dus een 'werkinstructie' voor inspecteurs. Dat gezegd hebbende, valt het volgende in het Zorgbesluit op:

- De inhoud van het besluit is op zich niet verrassend. Vrijwel alle onderdelen die worden besproken waren in de praktijk al *business as usual*. Echter, in het kader van de rechtszekerheid voor belastingplichtigen is het prettig dat veel van deze standpunten nu in een besluit zijn verankerd.
- Voor een beroep op de zorgvrijstelling is van belang dat de instelling aan zowel de 'werkzaamhedentoets' voldoet als dat er een 'vermogensklem' is gelegd. Kort gezegd wordt hiermee het volgende bedoeld: alleen bij kwalificerende werkzaamheden kan men de zorgvrijstelling inroepen.

Daarnaast moet via de winstklem zijn gewaarborgd dat het vermogen 'collectief vermogen' blijft voor de zorgsector. Voor de werkzaamhedentoets wordt duidelijk aangeknoopt bij wat het Zorgbesluit zelf noemt '*de collectief gefinancierde zorg*'. Dit is een wat rekbaar begrip en kan van tijd tot tijd door politieke keuzes worden beïnvloed. Niettemin vormt dit een werkbare uitleg.

- Al langer werd verkondigd dat 'preventie' in het algemeen niet kwalificeert. Dit is nu concreet gemaakt met enkele voorbeelden. Dit standpunt steunt niet op (kei)harde jurisprudentie en/of parlementaire geschiedenis bij de wet.
- In de huidige tijd is het (zeer) gebruikelijk dat zorginstellingen werken met een aanzienlijke flexibele schil van ZZP'ers en aanverwant. Dit gaf de Belastingdienst in de praktijk aanleiding om te gaan procederen of bepaalde instellingen niet meer vanuit de zorg-bemiddelende rol werkzaam zouden zijn, dan vanuit de zorgverlening zelf. In het besluit zijn op dit vlak standpunten opgenomen. Uitwerking van de 'handen aan het bed toets' is prettig voor instellingen die veel vanuit de zorg-bemiddelende rol zijn georganiseerd.
- In het verleden was het bouwen van 'zorgconcerns' nogal eens lastig vanwege de onzekerheid over de mogelijkheid om de zorgvrijstelling in te roepen. Met name ook, omdat het lastig bleek hoe de winstklemtoets in een concern te interpreteren. Aan de hand van dit besluit zal dit gemakkelijker worden, mede omdat het Zorgbesluit vaak 'safe havens' geeft zoals dat heet. Het kader voor een concern van 'Zorg-BV's' dat de vrijstelling wil inroepen is nu ook duidelijk gezet. Een heel lang verhaal kort: volgens de staatssecretaris moet 'ergens bovenin' een duidelijk 'dode-hand-claim' zitten wil men de zorgvrijstelling gebruiken voor een concern/werkmaatschappij waarin de voor de werkzaamhedentoets kwalificerende zorg zit.

Nieuw besluit over de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting

Dit kan interessante combinaties opleveren met bijvoorbeeld de winstklem volgens de Wet toelating zorginstellingen (WTZI).

- Opvallend is dat de jeugdzorg niet is genoemd in het besluit, dit terwijl hierover sinds de invoering van de Jeugdwet in de praktijk onduidelijkheid was. Jeugdzorginstellingen zijn absoluut gebaat bij de zekerheid die via het besluit gegeven had kunnen worden.
- De oude *safe haven* voor traditionele gezondheidscentra is vervallen. Dit werd overigens wel verwacht. Hoewel dit als vervelend kan worden ervaren voor gemiddelde gezondheidscentra, zal het naar de mening van Cervus nauwelijks een wijziging met gangbare praktijk hoeven opleveren. Dergelijke centra zullen hun activiteiten en werkzaamheden simpelweg tegen het licht moeten houden.
- Er is een overgangsregeling in het leven geroepen voor bepaalde gevallen. Dit om onverhoopte en ongewenste sfeerovergangen met fiscale afrekeningen te voorkomen.
- Over de statutaire winstklem is weinig gezegd in het besluit. Naar de mening van Cervus is dit in principe ook niet nodig omdat de wet en artikel 4 Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 duidelijk zijn. Het is echter de ervaring van Cervus dat in de praktijk op dit gebied nogal wat fouten en omissies worden gemaakt door notarissen en adviseurs. Niet zelden is de winstklem nauwelijks juist omschreven. Ook de beleving bij bestuurders van een zorginstelling blijkt hier nog wel eens af te wijken bij de wettelijke voorschriften. In die zin hadden wij enige verduidelijking of aanpassing wel verwacht.

Het besluit maakt op geen enkele plaats melding over de in de zorg veel toegepaste rechtsvorm 'coöperatie'. Welke gevolgen hieraan verbonden moeten worden in de praktijk is nog niet bekend. Naar zijn aard is de coöperatie een rechtsvorm die zich bevindt 'tussen' de rechtsvormen van vennootschappen (NV/BV) en die van vereniging in. Het is een bijzondere vorm van een vereniging, gericht op het behalen van voordelen voor haar leden. Het beklemmen van vermogen in een coöperatie is overigens statutair gezien goed mogelijk.

Het is echter de vraag of de Belastingdienst bij een verzoek om zekerheid vooraf of bij een controle achteraf de coöperatie op gelijke voet zal beoordelen als NV/BV's in dit besluit of meer langs de lijn van verenigingen. Cervus bepleit dat dit van geval tot geval zal moeten worden bekeken nu wet en jurisprudentie de ruimte hiervoor bieden en het besluit dit niet uitsluit.

Samenvattend zijn wij als zorgspecialisten bij Cervus van mening dat het nieuwe Zorgbesluit een verhelderend besluit is. Ook is duidelijk dat het belang van een juiste Vpb-begeleiding van zorginstellingen groter is geworden. Immers, daar waar vroeger aan de zorgvrijstelling in de Vpb relatief weinig aandacht werd besteed in besluiten, hebben de belastinginspecteurs vanuit het ministerie van Financiën nu een (flink) uitgebreide werkinstructie gehad. De Belastingdienst zal dit beleid 'in het veld' gaan toepassen.

Cervus Belastingadvies B.V.

Jan Pieter van Eck (belastingadviseur)

Tel: +31 (0)6 2616 4880