

# Zorgvrijstelling vennootschapsbelasting minder ruim dan gedacht!

Onlangs heeft de Hoge Raad beslist dat de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting alleen van toepassing is indien een zorginstelling zich rechtstreeks ten opzichte van de zorgvragers heeft verplicht om de gevraagde zorg te verlenen. Dit arrest kan grote gevolgen hebben voor zorginstellingen die de zorgvrijstelling toepassen. In dit artikel bespreken wij op hoofdlijnen de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting en de toepassing van de zorgvrijstelling. Vervolgens gaan wij in op het arrest van de Hoge Raad en de gevolgen voor de praktijk.

## Vennootschapsbelastingplicht

Op grond van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) zijn bepaalde lichamen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Zo geldt voor besloten vennootschappen (B.V.'s) dat zij naar de aard van hun rechtsvorm integraal belastingplichtig zijn. Voor stichtingen geldt dat zij slechts belastingplichtig zijn indien en voor zover zij een onderneming drijven.

In de praktijk blijkt dat de meeste zorginstellingen in de vorm van een stichting worden gedreven en tevens in fiscale zin een onderneming drijven. Deze zorginstellingen zijn dus belastingplichtig. Toch betalen deze zorginstellingen vaak geen vennootschapsbelasting.

## Zorgvrijstelling

Indien een zorginstelling als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt, wil dat nog niet zeggen dat deze instelling ook daadwerkelijk vennootschapsbelasting moet gaan betalen over de behaalde winsten. In de Wet Vpb 1969 zijn namelijk een aantal vrijstellingen opgenomen. Indien een belastingplichtige zorginstelling succesvol een vrijstelling kan toepassen, dan zal zij zijn vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting en derhalve geen belasting verschuldigd zijn over de behaalde resultaten. Het kunnen (blijven) toepassen van een vrijstelling is dus essentieel.

De Wet Vpb 1969 bevat voor zorginstellingen een specifieke vrijstelling. Deze zogenaamde zorgvrijstelling bepaalt dat zorginstellingen die kwalificerende zorgactivi-

teiten verrichten, zijn vrijgesteld. Dit zullen wij hierna kort toelichten.

Allereerst dienen de activiteiten van de desbetreffende instelling voor minimaal 90% te bestaan uit kwalificerende zorgactiviteiten. Kwalificerende zorgactiviteiten zijn onder meer het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking en ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen. Deze voorwaarde wordt ook wel de activiteitentoets genoemd. Indien niet (meer) wordt voldaan aan deze voorwaarde, als dus de activiteiten voor meer dan 10% bestaan uit niet-zorgactiviteiten, dan is de zorginstelling in zijn geheel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

Daarnaast geldt de voorwaarde dat de zorginstelling een lichaam van publiekrechtelijke aard is dan wel dat de eventuele winst (jaarlijkse overschotten/liquidatiewinst) uitsluitend kan worden aangewend ten bate van een andere instelling die gebruik maakt van de zorgvrijstelling dan wel een algemeen maatschappelijk belang. Deze voorwaarde staat ook wel bekend als de winstbestemmingseis en dient expliciet in de statuten van de zorginstelling tot uitdrukking te komen. Indien deze voorwaarde niet juist in de statuten is verwoord, kan geen gebruik worden gemaakt van de zorgvrijstelling!

## Uitspraak van de Hoge Raad

De vereisten voor toepassing van de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting zijn onder andere door de



rechtspraak ingevuld. Op 28 maart 2014 heeft de Hoge Raad voor toepassing van de zorgvrijstelling een belangrijk arrest gewezen.

In dit arrest was sprake van een stichting die een toegelaten AWBZ-thuiszorginstelling was. Deze stichting werkte met onafhankelijke en zelfstandig werkende steunpunten die ervoor zorgden dat een (zelfstandige) zorgverlener de gevraagde zorg verleent. De zorgvragers richtten zich bij het vragen om zorg tot de steunpunten en niet tot de stichting. De stichting hield zich voornamelijk bezig met financieel-organisatorische en administratieve taken rondom de verleende zorg, de steunpunten en de zorgverleners. Tevens was de stichting de uiteindelijke verantwoordelijke voor de werkzaamheden van de zorgverleners en fungeerde het als aanspreekpunt voor klachten van zorgvragers over de verleende zorg.

De Hoge Raad kwam in dit arrest tot het oordeel dat de zorgvrijstelling niet zo ruim is dat de met de zorg samenhangende werkzaamheden van administratieve en organisatorische aard ook onder de zorgvrijstelling vallen, als de zorginstelling niet zelf de kwalificerende zorgwerkzaamheden verricht. Echter, de zorgvrijstelling kan toch op de samenhangende activiteiten van toepassing zijn zolang de zorginstelling zelf de kwalificerende zorgwerkzaamheden verricht.

Uit dit arrest blijkt dat een zorginstelling alleen in aanmerking komt voor de zorgvrijstelling indien de instelling zich rechtstreeks ten opzichte van de zorgvragers heeft verplicht om de gevraagde zorg te verlenen. Het maakt daarbij niet uit of de zorg wordt verleend door al dan niet bij de zorginstelling in loondienst werkzame zorgverleners. Cruciaal is volgens de Hoge Raad de zorgbeleving: bezien vanuit de zorgvrager moet de zorg worden verricht door de zorginstelling. Is dat niet het geval, dan kan de zorgvrijstelling geen toepassing vinden.

### **Gevolgen voor de praktijk**

Op basis van het bovenstaande arrest zal een zorginstelling die zelf geen zorg verleent maar in feite slechts bemiddelt tussen een zorgvrager en een zorgverlener en/of met de zorg samenhangende administratieve werkzaamheden verricht zonder zelf de gevraagde zorg te verlenen, geen beroep op de zorgvrijstelling kunnen doen.

Om in dat geval als zorginstelling te voldoen aan de vereisten van de zorgvrijstelling, zullen de activiteiten anders ingericht moeten worden. Hiervoor is het van

belang dat de zorginstelling in de ogen van de zorgvrager zelf de zorg verleent. Derhalve moet worden beoordeeld of en zo ja in hoeverre een zorginstelling 'bemiddelingsactiviteiten' verricht en wat dit arrest betekent voor de zorgvrijstelling.

### **Veranderingen in het sociaal domein: let ook op de fiscale gevolgen!**

In het regeerakkoord zijn afspraken gemaakt om een aantal landelijke taken te decentraliseren en de verantwoordelijkheid neer te leggen bij de lokale overheid, de gemeenten. Daarbij is de gedachte dat lokaal meer maatwerk en samenhang mogelijk is, waardoor synergie op inhoudelijke, kwalitatieve en financiële aspecten mogelijk wordt. Deze zogenaamde 3-d's (drie decentralisaties: Wmo, Jeugd en participatie) hebben grote gevolgen voor meerdere onderdelen van de publieke sector en raken zowel lokale als landelijke partijen. Zo raakt het de aanbieder van zorg en dienstverlening die met meer en andere partijen afspraken moeten maken over een andere werkwijze en inrichting van de zorg. Maar ook vraagstukken rondom de regie en infrastructuur in de wijk en taakverdeling en coördinatie zijn aan de orde van de dag.

De gezondheidszorg is dus volop in beweging en bezig met de voorbereidingen voor de decentralisaties in 2015. E.e.a. zal bijvoorbeeld kunnen leiden tot herstructurering, nieuwe (vormen van) samenwerking en/of maatschappelijke ketens... met ieder een eigen fiscale positie.

En dat brengt fiscale vraagstukken met zich mee. Is de nieuwe (bestuur)holding wel belastingplichtig? En zo ja, kwalificeert zij in het licht van het voren genoemde HR-arrest wel voor de zorgvrijstelling? Kwalificeren (nieuwe) activiteiten wel voor de zorgvrijstelling? En kan de nieuwe Wmo BV ook gebruik maken van de zorgvrijstelling? Het zijn vraagstukken die de aandacht en een antwoord verdienen.

### **Tot slot**

In dit artikel hebben we slechts de hoofdlijnen van de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting en de zorgvrijstelling belicht. In ieder geval is duidelijk dat de voorwaarden voor toepassing van de zorgvrijstelling door rechtspraak worden ingevuld en derhalve aan veranderingen onderhevig zijn. Het is daarom belangrijk om als zorginstelling regelmatig te toetsen of een beroep op de zorgvrijstelling terecht is en of de activiteiten op de juiste manier zijn vormgegeven. Op deze wijze zouden negatieve gevolgen achteraf kunnen worden voorkomen. ///