

Juiste inrichting van statuten cruciaal voor fiscale status zorginstellingen

Zorginstellingen kunnen onder voorwaarden een beroep doen op diverse fiscale vrijstellingen en regelingen. Zo blijven er meer financiële middelen beschikbaar voor het verlenen van goede zorg. Belangrijk bij een aantal van de vrijstellingen is dat de statuten van de instelling voldoen aan specifiek voorgeschreven eisen. In deze bijdrage wordt belicht waar de formulering van de statutaire bepalingen van cruciaal belang is: de zorgvrijstelling in de vennootschapsbelasting.

Zorgvrijstelling vennootschapsbelasting

De vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting voor zorginstellingen regelt dat zorginstellingen voor het geheel van hun activiteiten vrijgesteld kunnen zijn. Deze vrijstelling kent een aantal voorwaarden: enerzijds betreft dit de toets van feitelijke zorgverlening en anderzijds de voorwaarden ten aanzien van de statutaire bepalingen. Het vereiste van feitelijke zorgverlening houdt kort gezegd in dat de instelling voor minimaal 90% kwalificerende zorgactiviteiten moet verrichten. Over de invulling hiervan wordt regelmatig gediscussieerd en ook momenteel vindt overleg plaats met betrokken partijen. Zodra daar meer uitsluitel over te geven is, zullen we daar op terug komen. In deze bijdrage belichten wij specifiek de formele eisen ten aanzien van de statutaire bepalingen. Hoewel deze minstens zo belangrijk zijn, zijn de statutaire voorwaarden bij veel zorginstellingen onderbelicht. Met als gevolg dat zij – veelal onbewust – een groot fiscaal risico lopen.

Risico

Dat het risico van een onjuiste inrichting van de statuten groot is, wordt in de praktijk aan den lijve ondervonden. Onlangs nog door een grote zorginstelling. De instelling kreeg een navordering vennootschapsbelasting van € 6,5 miljoen voor de kiezen. De fiscus stelde dat één zinsnede uit de statuten niet in lijn was met de voorwaarden van de zorgvrijstelling, waardoor het volledige resultaat van de laatste vijf jaren alsnog werd belast. Een klein, maar duur 'foutje'. Alle reden dus om goed bij de inhoud en uitleg van deze voorwaarde stil te staan.

Statutaire voorwaarde

De statutaire voorwaarde bepaalt kort gezegd dat in de statuten van de zorginstelling moet zijn vastgelegd dat de behaalde winsten slechts aan bepaalde omschreven bestemmingen ten goede kunnen komen. Deze bestemmingen zijn andere (kwalificerende) zorginstellingen of een algemeen maatschappelijk belang. Deze voorwaarde wordt ook wel kortweg aangeduid als de 'winstklem'. De winstklem moet in de statuten worden opgenomen zowel bij de bepaling over de bestemming van de jaarwinst (voor zover daarover iets is bepaald) als in de liquidatiebepaling (de bepaling waarin wordt omschreven waar het eventuele batig saldo bij ontbinding aan besteed moet worden). De winstbestemming is aan het strikte voorschrift gebonden dat de gelden alleen kunnen worden aangewend ten behoeve van 'echte' zorg of algemeen maatschappelijk belang. Zorginstellingen hebben op dit punt weinig statutaire speelruimte.

Toepassing in de praktijk

De praktijk leert dat veel instellingen onbewust een groot fiscaal risico lopen doordat de mate van verankering van de statutaire voorwaarden niet toereikend genoeg is. Vooral de liquidatiebepaling blijkt nogal eens onbedoeld te ruim te zijn geformuleerd. Als de liquidatiebepaling net een kleine nuance kent, kan het gevolg zijn dat de instelling volledig niet meer kwalificeert voor de vrijstelling.

De fiscale rechtspraak onderstreept de noodzaak voor een juiste verankering in de statuten van deze zogeheten winstbestemmingseis. In 2013 was het Hof bijvoor-

beeld van mening dat een zorginstelling, waarvan de winstklem wel was gekoppeld aan de AWBZ-activiteiten, maar niet aan de financieringsactiviteiten, geen aanspraak kon maken op de zorgvrijstelling. Een zeer strikte uitleg, maar wel in overeenstemming met de wettekst. Voor de winstbestemmingseis is overigens alleen van belang wat er precies statutair is bepaald, ongeacht de feitelijke omstandigheden. Uit deze procedure bleek dat niet relevant is of de zorginstelling ook daadwerkelijk winst behaalde met de niet-zorgactiviteiten, dan wel – in geval er wel winst werd behaald – of zij in de praktijk die winsten zou willen aanwenden voor ‘foute’ bestemmingen.

In het geval dat blijkt dat de statuten van een zorginstelling niet voldoen aan de voorwaarden, zal er zorgvuldig opgetreden moeten worden. Onze ervaring is dat in het verleden hierover in goed overleg met de Belastingdienst afspraken gemaakt konden worden. Als er altijd conform de regeling werd gehandeld en de statuten werden aangepast, dan werd veelal het verleden met rust gelaten. Nu lijkt de tendens echter te zijn dat de strikte uitleg eerder leidt tot discussies over het verleden ongeacht of in de praktijk conform wetgeving is gehandeld of niet.

Actuele ontwikkelingen

De ontwikkelingen op dit punt staan niet stil. Zo is duidelijk dat de kennisgroep van de Belastingdienst intern beleid heeft geformuleerd over de invloed van aandeelhouders op de toepasbaarheid van de zorgvrijstelling bij een instelling. De kennisgroep lijkt bij zorginstellingen met een in aandelen verdeeld kapitaal – bijvoorbeeld de BV – ook een toets te doen op de kwalificatie van de aandeelhouder; deze zou zelf ook moeten voldoen aan bepaalde voorwaarden. De status van de aandeelhouder zou dus mede relevant zijn of de instelling vrijgesteld kan zijn.

Zo wordt gesteld dat onder een ‘kwalificerende aandeelhouder’ moet worden verstaan:

- een publiekrechtelijke rechtspersoon;
- een ANBI-stichting;
- of een kwalificerende zorginstelling.


In situaties waarvoor in het verleden voor de BV op basis van de winstklem een vrijstelling kon worden afgestemd, lijkt dat nu slechts in een beperkt aantal situaties mogelijk te zijn.

Voor bijvoorbeeld structuren waarbij de aandelen in de zorg-BV niet worden gehouden door een stichting, maar door bijvoorbeeld een coöperatie of BV, merken wij in de praktijk dat de toepassing van de zorgvrijstel-

ling bij de dochter-BV niet of moeilijker is af te stemmen. De rechtsvorm van de aandeelhouder voldoet dan namelijk niet aan de eerste twee genoemde categorieën én zij kwalificeert zelf niet als zorginstelling.

Kortom, wij verwachten dat de gewijzigde insteek van de kennisgroep nieuwe knelpunten rondom de zorgvrijstelling opwerpt. De zorgvrijstelling lijkt voorbehouden te blijven aan een beperkt aantal structuurvarianten. De gedachte daarbij is dat zo voorkomen wordt dat er alsnog onbelaste winsten worden uitgekeerd. Echter, dat zou ook op een andere wijze kunnen worden ondervangen, bijvoorbeeld door middel van een heffing bij uitkering.

Conclusie

Zorginstellingen die een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting willen toepassen, doen er goed aan regelmatig hun statuten te laten toetsen op basis van actuele fiscale wet- en regelgeving. De statutaire voorwaarde voor de zorgvrijstelling is een zeer strikte voorwaarde. Een (onbedoeld) te ruime liquidatiebepaling kan leiden tot een onvoorziene heffing van vennootschapsbelasting over de gehele winst, mogelijk met terugwerkende kracht (van maximaal 5 jaar). Het is van belang om in te regelen dat de jaarwinst en het liquidatiesaldo onder alle omstandigheden alleen kunnen toekomen aan andere kwalificerende zorginstellingen of een algemeen maatschappelijk belang. Deze relatief kleine inspanning kan een groot fiscaal risico voorkomen. Regelmatige toetsing van de statuten is dan ook van cruciaal belang. 

VOORBEELD UIT DE PRAKTIJK TE RUIME LIQUIDATIEBEPALING

Liquidatiebepaling:

In de statuten van Zorginstelling X is bepaald dat het batig saldo bij ontbinding wordt uitgekeerd zoveel mogelijk in lijn met de doelstelling van de instelling, te bepalen door de raad van toezicht.

Beoordeling:

De zinsnede ‘zoveel mogelijk’ in de verwijzing biedt aan de raad van toezicht de mogelijkheid om het liquidatiesaldo naar eigen inzicht uit te keren aan een andere instelling dan een zorginstelling of een algemeen maatschappelijk belang. De bepaling is derhalve te ruim geformuleerd en niet in lijn met de statutaire voorwaarde, waardoor de statuten van Zorginstelling X niet kwalificeren voor de zorgvrijstelling.