

# Onderwijs en onderzoek bij zorginstellingen: een aandachtspunt voor de vennootschapsbelasting

Het opleiden en trainen van medewerkers en het verrichten van onderzoek is een onderdeel van de activiteiten van zorginstellingen. En steeds meer een belangrijk aspect aangezien de zorg zich in een rap temp ontwikkelt. De zorginstelling moet hierop aanhaken en de medewerkers moeten op de hoogte blijven van de nieuwste behandelmethodes. Daarnaast is het bieden van interne opleidingen en trainingen een belangrijke arbeidsvoorwaarde om goede werknemers te kunnen binden. Wat hierbij nog wel eens over het hoofd wordt gezien is dat onderwijs- en onderzoeksactiviteiten grote impact kunnen hebben op de vennootschapsbelastingpositie van zorginstellingen.

**V**eel zorginstellingen zijn niet vennootschapsbelastingplichtig aangezien zij de vrijstelling voor zorgactiviteiten toepassen. Naast deze vrijstelling bestaat voor onderwijs- en onderzoeksactiviteiten ook een vrijstelling voor de vennootschapsbelasting. Het bijzondere is echter dat de twee vrijstellingen niet tegelijk toepasbaar zijn bij één instelling<sup>1</sup>. In het ergste geval kunnen (vpb-vrijgestelde) onderwijsactiviteiten binnen een zorginstelling net de spreekwoordelijke druppel zijn waardoor alle zorgactiviteiten in de vennootschapsbelasting worden getrokken. Hoe zit dit en hoe kan dit worden voorkomen?

## De zorgvrijstelling

Voorwaarde om de zorgvrijstelling te kunnen toepassen is dat minimaal 90%<sup>2</sup> van de werkzaamheden van een instelling bestaan uit kwalificerende activiteiten (zorgactiviteiten). Als de grens van 90% zorgactiviteiten niet wordt gehaald, dan heeft dit tot gevolg dat de hele zorgvrijstelling vervalt en de zorginstelling over al haar winsten vennootschapsbelasting is verschuldigd.

De marge om andere werkzaamheden dan zorg te verlenen is dus beperkt om de zorgvrijstelling toe te kunnen passen. De grens van 10% niet-kwalificerende activiteiten komt vaak al snel in zicht met activiteiten op het gebied van de verkoop van extramurale medicijnen, horeca (voor niet-cliënten), parkeervoorzieningen, de verhuur van ruimten, et cetera. Maar ook onderwijs- en onderzoeksactiviteiten kunnen mogelijk als niet kwalificerend aangemerkt worden:

- Bij de zorgvrijstelling is niet expliciet beschreven welke vormen van onderwijs als kwalificerende zorg

kunnen worden aangemerkt. Over het algemeen wordt aangenomen dat “training-on-the-job” wel als kwalificerend kan worden aangemerkt omdat hierbij wel zorgverlening plaatsvindt. Bijvoorbeeld kan gedacht worden aan begeleiding of supervisie van AIOS die binnen de instelling worden ingezet om zorg te verlenen. Als onderwijs wordt aangeboden (extern), en daar omzet mee wordt behaald, bijvoorbeeld klas-sikale nascholingen, cursussen, workshops of colleges, wordt over het algemeen aangenomen dat geen sprake is van kwalificerende activiteiten voor de zorgvrijstelling.

- Onderzoeksactiviteiten zijn volgens het besluit<sup>3</sup> niet-kwalificerende activiteiten voor de zorgvrijstelling. Een uitzondering geldt voor diagnostische werkzaamheden die onlosmakelijk onderdeel uitmaken van de geneeskundige behandeling van een individuele patiënt en voldoen aan een aantal aanvullend gestelde voorwaarden.

## Oplossing

Zorginstellingen waarbij de 90%-drempel van zorgactiviteiten niet of bijna niet meer wordt behaald, kunnen overwegen om niet-zorgactiviteiten onder te brengen in een of meerdere aparte entiteiten, zoals een BV. Het gevolg is dat bij de zorginstelling de drempel van 90% zorgactiviteiten veilig wordt gesteld. In het besluit is wel aangegeven dat “het houden van een deelneming” een niet-kwalificerende activiteit voor de zorgvrijstelling is, maar in de praktijk blijkt dat de werkzaamheden die verband houden met “het houden van een deelneming” zeer beperkt zijn en het effect op de 90%-toets in dat geval dus ook.



### Onderwijs- en onderzoeksvrijstelling


Indien de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten, eventueel gezamenlijk met andere niet-kwalificerende activiteiten, worden ondergebracht in een aparte entiteit, zoals een BV, dan zal daar ook de vpb-positie moeten worden bepaald. Wellicht is de impact van vennootschapsbelasting beperkt, ervan uitgaande dat onderwijs- en onderzoekactiviteiten naar verwachting geen grote fiscale resultaten met zich meebrengen. Mocht dat wel zo zijn, dan kan mogelijk op het niveau van de onderwijs-/onderzoek-BV de onderwijs- en onderzoeksvrijstelling worden toegepast:

De BV is volledig vrijgesteld van vennootschapsbelasting indien de BV voor minimaal 90% onderwijs- of onderzoeksactiviteiten verricht<sup>4</sup>. Voldoet de BV niet aan de norm van 90%, dan is de BV niet in zijn geheel vrijgesteld, maar is wel de winst die behaalt is met de onderwijs- en onderzoeksactiviteiten vrijgesteld. In dat geval is de BV dus nog wel vpb-plichtig, maar blijft een deel van de winst buiten de heffing.

### Conclusie

Een vereiste van de zorgvrijstelling voor de vennootschapsbelasting is dat minimaal 90% kwalificerende

zorgwerkzaamheden worden verricht en er dus maar beperkt ruimte is voor niet-zorgactiviteiten. Een soms onderbelicht aandachtspunt hierbij is dat onderwijsactiviteiten niet altijd kwalificeren als een zorgactiviteit en dus de drempel van 10% eerder in zicht komt dan verwacht.

Het onderbrengen van niet-zorgactiviteiten in een aparte entiteit, zoals een BV, kan een oplossing zijn om boven de grens van 90% zorg te blijven. Omdat de vennootschapsbelasting aparte vrijstellingen voor onderwijs- en onderzoekactiviteiten kent, is het mogelijk dat het separeren van deze activiteiten ertoe leidt dat er in het geheel geen vennootschapsbelasting is verschuldigd. 

<sup>1</sup> Behalve bij academische ziekenhuizen, daarvoor geldt een specifieke vrijstelling.

<sup>2</sup> Per boekjaar gemeten op basis van het meest voor de hand liggend of passende criterium zoals omzet, FTE, etc.

<sup>3</sup> Het op 21 december 2018 gepubliceerde besluit met andere beleid over de vrijstelling voor zorginstellingen.

<sup>4</sup> die worden bekostigd uit publieke middelen, college- en instelingsgelden of uit bijdragen zonder tegenprestatie van ANBI's (zoals een zorginstelling kan zijn).