

De invloed van governance op behoud van de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting

Hoe juridische keuzes de fiscale positie van een zorgconcern bepalen

Een zorginstelling kan in een non-profit omgeving opereren zonder dat heffing van vennootschapsbelasting een rol speelt. Vennootschapsbelasting geldt in Nederland als winstbelasting die wordt geheven van rechtspersonen. Deze heffing kan daarmee ook aan de orde zijn voor zorginstellingen, óók als die de rechtsvorm van stichting of vereniging hebben. December 2019 is hierover nieuw fiscaal beleid gepubliceerd.

De nieuwe wijziging in het fiscale beleid is gepubliceerd in de [Staatscourant op 13 december 2019](#). Dit gewijzigd beleid over toepassing van de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting vraagt de meeste aandacht voor zorginstellingen die in concern- of samenwerkingsverband gebruik maken van de rechtsvorm van de besloten vennootschap (hierna ook: 'zorg-BV'). Dergelijke zorginstellingen nemen het beste tijdig actie door hun governance nog in 2020 in lijn te brengen met de fiscale vereisten, opdat zij de zorgvrijstelling voor de vennootschapsbelasting ook vanaf 1 januari 2021 kunnen blijven toepassen.

Striktere eisen aan toepassing zorgvrijstelling

Dit nieuwe fiscale beleid gaat over de toepassing van subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting, zoals ook de zorgvrijstelling. Met dit nieuwe besluit¹ worden striktere eisen gesteld aan toepassing van deze vrijstelling dan eerder het geval. Hierna ga ik verder in op dit nieuwe fiscale beleid en de impact daarvan op de fiscale positie van menig zorginstelling.

Doet heffing van vennootschapsbelasting een zorginstelling 'pijn'?

Alvorens de impact van voornoemde fiscale beleidswijzigingen te verkennen is het goed om te bezien of heffing van vennootschapsbelasting binnen de zorgsector wel zo erg is.

Allereerst is het van belang om te zien dat de heffing van vennootschapsbelasting niet alleen van belang is voor commerciële ondernemers. Ook non-profit instellingen, zoals zorginstellingen, kunnen hiermee worden geconfronteerd. Óók als deze hun zorgactiviteiten enkel ontplooiën vanuit een niet-winstbeogende rechtspersoon zoals een stichting. In concernverband, derhalve bij gebruik van meer dan één rechtspersoon, neemt het relatieve belang van vennootschapsbelasting bovendien toe: ieder van de rechtspersonen kent voor dit belastingmiddel in beginsel namelijk een

¹ Besluit d.d. 25 november 2019, nr. 2019-187751 genaamd: 'Vennootschapsbelasting. Dividendbelasting. Subjectieve vrijstellingen natuurschoonlichamen, pensioenlichamen, zorglichamen en sociale werkbedrijf-lichamen (artikel 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969), met name onderdelen §4, §6 en §7, zoals op 13 december 2019 gepubliceerd in Staatscourant nr. 66223

zelfstandige positie. Daarmee kunnen binnen één zorgconcern zowel niet-ondernemende, vrijgestelde als ook regulier belaste entiteiten voorkomen.

Het grootste nadeel is dat de heffing van vennootschapsbelasting de zorginstelling geld kost. Geld dat de instelling niet kan besteden in het kader van haar doelstelling en het primaire zorgproces: zij dient deze namelijk af te dragen aan de Belastingdienst. Als de zorginstelling een fiscaal batig exploitatieresultaat kent, dan is zij in 2020 een tarief van 16,5% hierover verschuldigd bij een fiscale winst tot en met € 200.000. Bij een fiscaal resultaat dat daar bovenuit gaat, is de instelling momenteel zelfs 25% verschuldigd. Extra aandacht moet daarbij uitgaan naar de heffingsgrondslag, aangezien deze fiscaal regulier hoger is dan het exploitatieresultaat in de 'commerciële' jaarrekening van de instelling doet vermoeden...

Wetsystematiek

De eerste toets die iedere rechtspersoon voor de vennootschapsbelasting dient aan te leggen, is de vraag of zij een onderneming drijft. Is sprake van het drijven van een (zorg)onderneming, dan kan de instelling vervolgens kwalificeren voor toepassing van een subjectieve (zorg)vrijstelling.

Toepassing van de zorgvrijstelling bij een zorginstelling kent kortweg twee eisen: 1) de werkzaamhedeneis en 2) de winstbestemmingeis. Naast de gebruikelijke rechtsvorm van 'stichting' hoeft gebruik van de rechtsvorm zorg-BV niet in de weg te staan aan toepassing van de zorgvrijstelling.

Werkzaamhedeneis

De werkzaamhedeneis stelt praktische eisen aan de relatieve mate waarin de ondernemende rechtspersoon zich bezighoudt met het bieden van zorg. De wetgeving vereist dat de rechtspersoon zich nagenoeg uitsluitend – dat wil zeggen voor 90% of meer – bezighoudt met het verlenen van 'zorg'. Onder zorg is in ieder geval te verstaan 'het genezen, verplegen of verzorgen van zieken, kraamvrouwen, mensen met een verstandelijke of lichamelijke beperking, wezen of ouderen die niet meer zelfstandig kunnen wonen'. Dit kan meerdere specifieke soorten van zorg betreffen, zo is inmiddels duidelijk dat hieronder ook bepaalde vormen van jeugdhulp en -zorg zijn te begrijpen. Ook zorg verricht met behulp van arbeid door derden kwalificeert. Wél is extra alertheid vereist bij het inschakelen van onderaannemers of bij collegiale steun tussen instellingen (of intra-concern, tussen concernonderdelen). Bovendien beschouwt de Belastingdienst het houden van deelnemingen en/of het verstrekken van leningen (al dan niet intra-concern) niet als een als 'zorg' kwalificerende werkzaamheid.

Relevant blijft dat de zorginstelling zich rechtstreeks ten opzichte van de zorgvragers verplicht om de gevraagde zorg te verlenen. De zorginstelling moet de zorg dus zelf verlenen. Het slechts verlenen van een ondersteunende of bemiddelende rol kwalificeert dus niet als 'zorg' in de zin van de zorgvrijstelling. Evenzo kwalificeren veelal niet werkzaamheden die bijvoorbeeld bestaan uit: preventie, niet-collectief

gefinancierde, niet in basispakket verzekerde of niet-geïndiceerde zorg, diensten van een medisch laboratorium, cursussen, workshops, kinderopvang, servicepakketten en allerhande welzijnsactiviteiten.

Het nieuwe besluit laat bewust onverminderd ruimte aan de uitvoeringspraktijk om de relatieve mate te bepalen waarin zorg wordt geleverd. Meest voorkomend geldt omzet als maatstaf, maar in voorkomende situaties kunnen bijvoorbeeld ook het aantal FTE's, m² of kosten voor de hand liggen en passen. Wel blijft een bestendige lijn geboden bij het toetsen van de werkzaamhedeneis; een periodieke switch tussen maatstaven al naar gelang de gewenste uitkomst komt snel als onredelijk voor. Een overschrijding van de beperkte ruimte die zorginstellingen hebben voor andersoortige – niet-zorg – activiteiten (tot 10% van het geheel), leidt tot het geheel vervallen van de zorgvrijstelling voor de rechtspersoon. Óók de (resultaten van de) zorgactiviteiten raken daarmee onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting.

Winstbestemmingseis

Met dit fiscale beleidsbesluit is vooral de uitleg van deze eis door de Belastingdienst inhoudelijk gewijzigd. In de kern blijft vereist dat publieke -voor de zorg bestemde- gelden niet toevloeien aan particuliere aandeelhouders; als dat is geborgd dan hoeft heffing van vennootschapsbelasting de zorg geen parten te spelen. De wijze waarop dit belang moet worden geborgd is met het nieuwe beleid wel veranderd. De gewijzigde uitleg is met name relevant voor zorg-BV's. Dezelfde eis geldt echter onverminderd voor stichtingen, waarover het volgende.

Voor de zorginstelling in de vorm van een stichting komt met de winstbestemmingseis belang toe aan de statutaire bestemming van de jaarwinst én van het liquidatiesaldo. Als jaarwinst geldt daarbij grofweg het batige exploitatiesaldo dat aan het einde van een boekjaar is gerealiseerd. Deze jaarwinst moet op grond van de winstbestemmingseis worden aangewend voor een andere zorgvrijgestelde zorginstelling of het algemeen maatschappelijk belang. Als liquidatiesaldo geldt kortweg het batige saldo dat resteert na het besluit tot ontbinding en vereffening van de instelling, derhalve aan het einde van haar juridische levensduur. Ook het liquidatiesaldo mag enkel worden aangewend voor een andere fiscaal 'zorgvrijstelling'-genietende entiteit.

De winstbestemmingseis is hiermee in de praktijk vooral een kwestie die om een goede statutaire verankering vraagt. En uiteraard het nalaten van actie die niet onder het bereik valt van de bestemming van jaarwinst en liquidatiesaldo. Als een stichting of vereniging een zorginstelling exploiteert, deze voor 90% of meer actief is met zorg én zij het daarmee behaalde geldelijke gewin niet anders besteedt dan binnen kaders van zorg of algemeen nut, dan leidt toepassing van de zorgvrijstelling voor de vennootschapsbelasting gebruikelijk tot weinig discussie met de Belastingdienst.

Afwijkende positie zorg-BV

Hoe anders geldt nu de winstbestemmingseis voor zorg-BV's? Met de introductie en versterking van marktwerking in de zorg, de verdere regulering van deze sector, de acceptatie van allerhande (semi)private initiatieven en politieke (vooralnog beklonken) discussies over winstuitkeringen, geniet de zorgsector onverminderd ook de belangstelling van de Belastingdienst.

Het gebruik van de besloten vennootschap als rechtspersoon om daarin bepaalde bedrijfsrisico's af te zonderen of bijvoorbeeld samenwerking tussen instellingen vorm te geven, is de laatste jaren enkel toegenomen. De wettelijk toepassing van de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting was daarbij historisch meer geënt op de rechtspersoon 'stichting' dan op die van de 'besloten vennootschap'. Desondanks was toepassing van de zorgvrijstelling onder voorwaarden ook in het verleden reeds denkbaar voor de zorg-BV. Dit geldt evenzogoed ook voor de rechtsvorm van de naamloze vennootschap, maar uit de praktijk zijn mij geen zorg-NV's bekend; ik beperk me hier dan ook tot de zorg-BV.

Met betrekking tot de winstbestemmingseis van de zorgvrijstelling komen in de praktijk diverse situaties voor. Anders dan een stichting kent de zorg-BV immers (een) aandeelhouder(s). En die aandeelhouder is naar zijn aard gerechtigd tot de winst van de besloten vennootschap (dividend), de opbrengst bij verkoop van zijn aandelen ofwel een dividenduitkering uiteindelijk bij ontbinding en vereffening van de zorg-BV. Het nieuwe beleidsbesluit brengt nu fiscaal met name meer uniforme lijn in de wijze waarop ook zorg-BV's hun statuten en governance moeten inrichten om de zorgvrijstelling te blijven genieten. Ongewijzigd blijft ook daarbij het uitgangspunt dat publieke middelen voor de zorg of het algemeen belang behouden moeten blijven. Als de uiteindelijk aandeelhouders van de zorg-BV particulieren zijn, frustreert dit dus onverminderd de toepassing van de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting voor de zorg-BV.

Het nieuwe fiscale beleid blijft vereisen om de zorgvrijstelling per rechtspersoon te bezien. Voor besloten vennootschappen binnen een zorggroep kan dit betekenen dat we de governance van de zorg-BV in bredere context moeten beschouwen: naast de governance van de zorg-BV, vraagt dan óók de governance van de (indirecte) aandeelhouder(s) om fiscale aandacht. Binnen één zorgconcern is dit – hoewel met de nodige moeite – praktisch nog te organiseren en te bewaken, maar bij een samenwerking tussen zorginstellingen in de vorm van een zorg-BV met gedeeld aandeelhouderschap wordt de fiscale positie bepaald niet eenvoudiger. De vennootschapsbelastingpositie van de 'joint-venture' zorg-BV wordt in een dergelijke situatie namelijk onderhevig aan de governance en/of fiscale positie van de medeaandeelhouder(s). Ik licht dit toe.

Impact governance op fiscaliteit?

Het nieuwe fiscale beleidsbesluit stelt eisen aan de inrichting van het bestuur van de zorg-BV. De eerste eis is daarbij dat het bestuur van de zorg-BV wordt gevormd door meerdere bestuurders. Dit kan rechtstreeks (direct) ofwel getrapt (indirect) worden ingericht. Of de zorg-BV kent zelf een eigen meerhoofdige bestuur, ofwel bij haar stichting-aandeelhouder is een meervoudig bestuur vormgegeven.

Als zorgregelgeving reeds dwingt tot het inrichten van meervoudig bestuur, dan zal deze fiscale eis weinig extra uitvoeringslast brengen. Maar gezien de groei van de zorgsector en ook de regelgeving die niet gelijklopend is binnen het gehele zorgdomein, is meervoudig bestuur niet binnen alle instellingen georganiseerd. Fiscaal hoeft dat nog niet in de weg te staan aan toepassing van de zorgvrijstelling. De zorginstelling wordt dan echter door de fiscale beleidgever geacht dit manco te 'repareren' door te zorgen voor onafhankelijk toezicht – door middel van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan – op het juiste niveau binnen de (concern)structuur. Een Raad van Commissarissen (RvC) bij de zorg-BV, ofwel een Raad van Toezicht (RvT) bij de (zorg)stichting-aandeelhouder kan toepassing van de winstbestemmingseis van de zorgvrijstelling bij de zorg-BV daarmee alsnog borgen.

Een onafhankelijk toezichthoudend orgaan zal bij de (zorg)stichting-aandeelhouder regulier reeds zijn ingericht op grond van de zorgbrede governance-code en/of WTZi-regelgeving. Toch verplicht de WTZi naar mijn ervaring niet in alle gevallen tot het instellen van een toezichthoudend orgaan. Juist veelal kleinere (eerstelijns) zorgaanbieders van divers pluimage en van beperkte omvang qua aantal werknemers, kennen op grond van zorgregelgeving geen onafhankelijk toezichthoudend orgaan. Een vorm van governance waartoe deze instellingen nu wegens fiscaal beleid wél worden gedwongen, wanneer zij althans de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting wensen te behouden of te verkrijgen.

Een correcte inrichting van de governance binnen het zorgconcern werkt hiermee in potentie direct door in de fiscale positie van de zorg-BV. Fiscaal geldt hierbij dat de zorg-BV *altijd* een onafhankelijk toezichthoudend orgaan moet hebben om de zorgvrijstelling deelachtig te zijn. Dus ongeacht de manier waarop de zorg-BV haar bestuur inricht. Het toezichthoudend orgaan van de zorg-BV moet daarbij – wederom naar de smaak van de fiscale beleidgever – ook bepaalde minimale bevoegdheden hebben. Zo gelden eisen aan de bevoegdheid van het toezichthoudend orgaan bij het benoemen, het schorsen en het ontslag van bestuurders, op de doelrealisatie- en winstbestemmingseis en op het wijzigen van statuten of de ontbinding en vereffening van de zorg-BV.

Op de zorg-BV blijven echter onverminderd ook de algemene dwingende wettelijke bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek van toepassing. Deze bepalingen verhinderen dat de Raad van Commissarissen bij een zorg-BV juridisch de bevoegdheid heeft tot het wijzigen van de statuten. Dit recht is immers wettelijk exclusief neergelegd bij de

algemene vergadering van aandeelhouders (AVA) van de zorg-BV. Om de fiscaal benodigde bevoegdheid en invloed dan niettemin bij de RvC te beleggen, dient de RvC in dat geval een statutair goedkeuringsrecht te worden gegeven voorafgaand aan de besluitvorming in de AVA. Een andere route is juridisch naar mijn begrip niet voorstelbaar. Volgt u nog?

Een andere mogelijkheid bestaat erin om de RvT op het niveau van de (zorg)stichting-aandeelhouder statutair goedkeuringsrecht te laten genieten voorafgaande aan het besluit van het bestuur van deze (zorg)stichting om de statuten van de zorg-BV te wijzigen in haar hoedanigheid van (100%) aandeelhouder in de AVA van die zorg-BV. Getrapt toezicht derhalve, waarin aan een juiste hoedanigheid en verdeling van rollen en bevoegdheden bij besluitvorming nu ook fiscaal gewicht toekomt. In de governance-structuur binnen een zorgconcern komt hierdoor meer belang toe aan een correcte onderlinge (statutaire) afstemming; een complex van factoren waarin samenhangend fiscaal en notarieel advies nauw luisteren om de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting te behouden binnen (een deel van) het zorgconcern.

Complexiteit en uitvoeringslasten

Het nieuwe fiscale beleid vraagt hiermee naar mijn indruk veel meer inspanning van zorgbestuurders en -toezichthouders, fiscaal adviseurs en notariaat, maar ook van controle door de Belastingdienst. De samenhang in het beleid vraagt immers ook kennis van de governance elders in de groep. En dat maakt zowel adviseren als ook controleren snel meer belastend, zowel in tijd als geld. Tot welke statuten en governance gaan boekenonderzoeken door de Belastingdienst zich in de toekomst uitstrekken?

Mijns inziens brengt dit nieuwe fiscale beleid een aanvullende last met zich die weinig doel treft: de winstbestemmingseis was immers ook voorheen al aanleiding tot een 'klem' op behoud van publieke zorggeld bovenin een zorgconcern bij de (zorg)stichting-aandeelhouder. Alle aandelen in de zorg-BV moeten onverminderd, zowel juridisch als economisch, worden gehouden door kwalificerende aandeelhouders. Publiek zorggeld kon daarmee fiscaal al niet zonder heffing van winstbelasting toekomen aan de particuliere portemonnee.

De complicerende eis van onafhankelijk toezicht vormt hiermee een extra last voor de zorgpraktijk van veel zorg-BV's. De fiscale eis van onafhankelijk toezicht vraagt dat op ieder niveau van het (zorg)concern de samenhang met het geheel van het concern wordt bewaakt. Een statutenwijziging boven –of elders in het zorgconcern, bijvoorbeeld op aandeelhoudersniveau – kan onderin dit concern van invloed zijn op toepassing van de zorgvrijstelling voor de vennootschapsbelasting. Die afhankelijkheid is nieuw. Als bestuur van de zorg-BV heb je immers formeel niets te zeggen over een statutenwijziging op aandeelhoudersniveau. Daarmee ontstaat afhankelijkheid van in een groep of samenwerkingsverband voor de borging van governance en fiscaliteit.

Een afhankelijkheid die tussen aandeelhouders van een samenwerkingsverband maar beter ook vooraf wordt onderkend, bijvoorbeeld in de aandeelhoudersovereenkomst. De joint-ventures of samenwerkingsverbanden tussen zorgvrijgestelde zorginstellingen kennen anders vanaf de start ofwel met ingang van 1 januari 2021 een kostprijsverhogend effect in de afdracht van vennootschapsbelasting (vergelijk hierna: 'overgangsrecht'). Een rendementsverlies dat iedere samenwerking in een overigens zorgvrijgestelde omgeving direct minder vruchtbaar maakt.

Overgangsrecht tot en met 31 december 2020

Welke actie vraagt dit nu van uw zorginstelling? Het nieuwe fiscale besluit grijpt potentieel fors in op de governance van een zorgconcern. In het beleidsbesluit is overgangsrecht opgenomen dat geldt tot en met 31 december 2020. Zorginstellingen hebben daarmee tot uiterlijk eind 2020 de tijd om hun governance en fiscale positie in lijn te brengen met dit nieuwe fiscale beleid.

Hoewel de corona-crisis en diverse (fiscale) beleidsmaatregelen rond Covid-19 al het nodige vragen van menig zorginstelling, is het overgangsrecht zoals in het beleidsbesluit is opgenomen vooralsnog alleen in 2020 geldig. Met name alle zorg-BV's, maar in hun kielzog ook hun (zorg)stichtingen-aandeelhouders, moeten daardoor met ingang van 2021 voldoen aan de nieuwe vereisten.

Conclusie

Op grond van mijn ervaring is de kans erg klein dat de statuten en governance van zorgconcerns géén aandacht behoeven om in 2021 de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting, al dan niet voor een deel van het concern, onverminderd te blijven genieten. Gezien de doorlooptijden die ook regulier en zonder coronaperikelen al gemoeid gaan met statutenwijziging(en) en de daarvoor benodigde goedkeuringen en besluitvorming, adviseer ik om dergelijke acties vroegtijdig op te pakken.

Mocht u of uw zorginstelling stoeien met de vraag hoe de zorgvrijstelling vennootschapsbelasting correct en toekomstbestendig in te richten in statuten en governance, dan kunt u desgewenst vrijblijvend contact met mij opnemen om oplossingen te verkennen.

Utrecht, 2 juni 2020

mr. Jos M.W.M. van Bavel

Verder – fiscaal specialisten en accountants