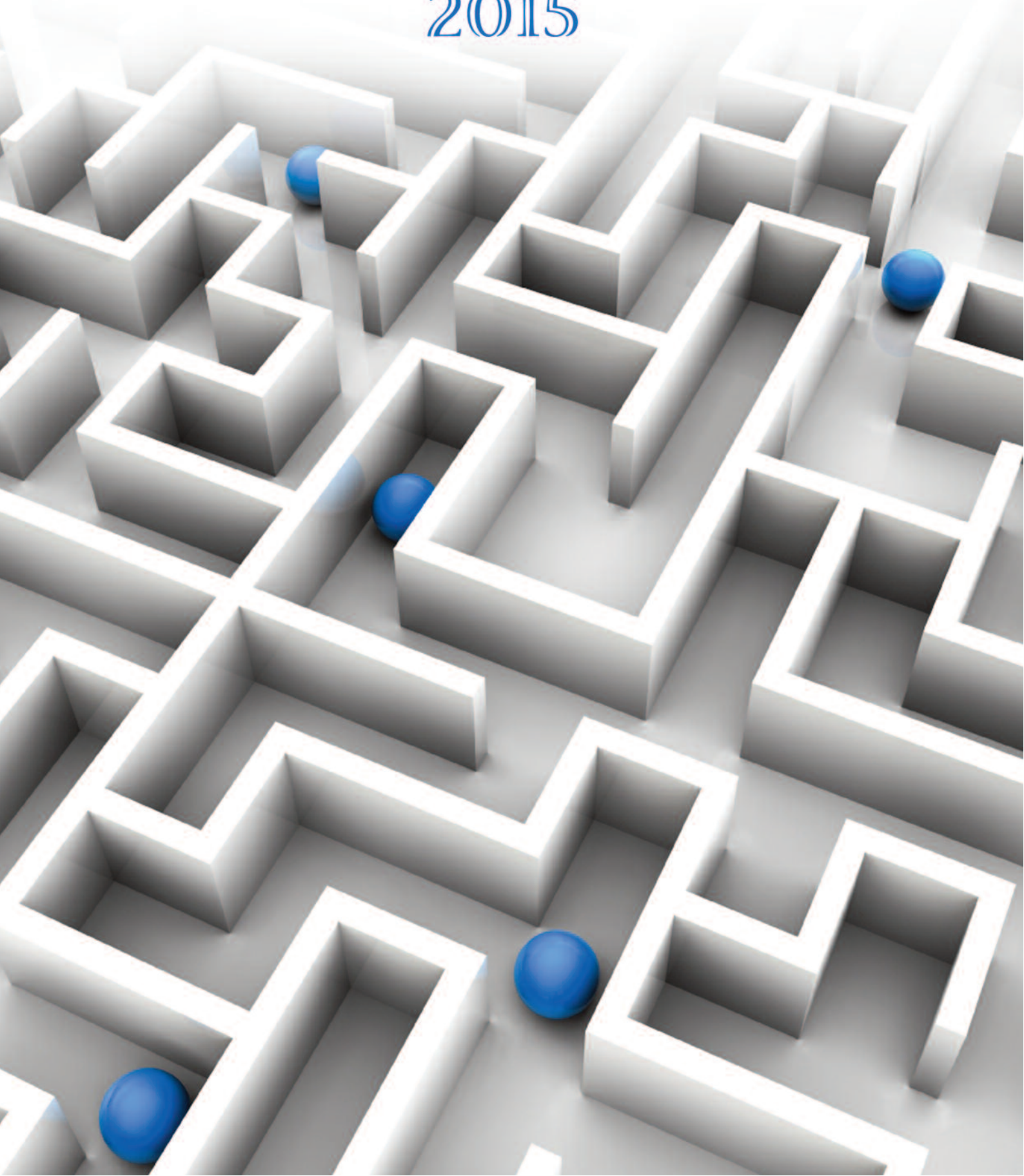


Knelpunten memo  
integrale bekostiging  
2015



Aan: Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen, Orde van Medisch Specialisten  
Van: EY, KPMG, PWC, VvVA  
Datum: 25 september 2014<sup>1</sup>

# Knelpunten memo integrale bekostiging 2015

## 1 Inleiding

Per 1 januari 2015 zal een integrale bekostiging van medisch-specialistische zorg van kracht worden en verdwijnt het zelfstandig declaratierecht van medisch specialisten vrij beroepsbeoefenaren ('msvb's'). Deze plannen zouden volgens het ministerie van Financiën in beginsel tot gevolg hebben dat het fiscaal ondernemerschap van de msvb's zou verdwijnen. Om de medisch specialist echter de vrije keuze te laten behouden of hij in dienstverband of in vrij beroep wil werken, hebben de ministeries van Financiën en VWS, de Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen ('NVZ') en Orde van Medisch Specialisten ('OMS') in overleg een aantal besturingsmodellen uitgewerkt die fiscaal ondernemerschap mogelijk blijven maken. Deze modellen en uitgangspunten zijn opgetekend in een gezamenlijke brief van NVZ en OMS van 17 december 2013. Het Ministerie van Financiën heeft daarop gereageerd per brief de dato 18 december 2013 (gezamenlijk 'de December 2013-brieven').

Inmiddels bereiden msvb's en ziekenhuizen zich op de invoering van de integrale bekostiging voor. Deze voorbereiding blijkt veelal complex en tijdrovend. De problematiek raakt immers niet alleen de fiscaliteit, maar grijpt in op de (financiële) bedrijfsvoering en organisatie/governance van de integrale ziekenhuisomgeving, alsmede de rechtsverhouding tussen specialisten onderling en die met het ziekenhuis.

Nu de deadline in zicht komt ervaren wij, echter complicaties die ons ernstige zorgen baren. Van deze complicaties willen wij u in deze brief op de hoogte stellen.

De reactie van FIN/BD op onderstaande vragen is hierna in een kader opgenomen.  
Als bijlage is bovendien een aantal aanvullende vragen van de OMS en een reactie daarop opgenomen over een zogenoemde doorinbreng bij toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit (art. 14 Wet VPB '69).

## 2 Uitgangspunt: de December 2013-brieven

Zoals gememoreerd zijn er modellen voor het fiscaal ondernemerschap voor medisch specialisten na langdurig en grondig overleg vastgelegd in de December 2013-brieven.

Wij zien in de praktijk echter dat in de afstemming in lijn met de December 2013-brieven zaken niet goed gaan en dat afspraken niet altijd nagekomen (lijken te) worden. Zo signaleren wij enerzijds afwijkende standpunten van lokale medewerkers van de Belastingdienst en ambtenaren op het ministerie van Financiën op in de brieven beschreven fiscale kwalificaties. Anderzijds blijken er van overheidswege (toezichthouders daaronder begrepen) nog niet-fiscale obstakels te zijn om tot implementatie van de in die brieven beschreven modellen te komen.

Dientengevolge ontstaat vertraging en constateren wij dat mede hierdoor ziekenhuizen en msvb's – voor wie de invoering van de integrale bekostiging een ingrijpende verandering is – (lang) niet klaar zijn voor de inwerkingtreding van nieuwe wetgeving per 1 januari 2015.

---

<sup>1</sup> Deze vragen zijn 12 oktober 2014 per e-mail ontvangen door FIN.

Wij willen benadrukken dat deze vastlegging/afspraken voor ons het uitgangspunt zijn en blijven bij de implementatie van de in die brieven beschreven modellen en nemen aan dat voor de ministeries van VWS en Financiën alsmede de Belastingdienst hetzelfde geldt. Graag verzoeken wij de beide ministeries dit uitgangspunt expliciet te bevestigen.

De in de brief van 17 december 2013 genoemde modellen zijn het uitgangspunt. Dit betekent dat de in het ingediende gezamenlijke verzoek van het ziekenhuis en de OMS geschetste feiten en omstandigheden worden getoetst aan voormelde modellen. Uiteraard moet daarbij aan de in de wet gestelde kaders en voorwaarden worden voldaan.

### 3 Knelpunten

In de voorbereiding op de invoering van de integrale bekostiging constateren wij dat er diverse knelpunten ontstaan, waardoor dit proces wordt vertraagd. Deze knelpunten kunnen in twee categorieën onderscheiden worden, te weten: procedurele knelpunten en materiële knelpunten. Deze zullen wij in het navolgende bespreken. Gemakshalve gebruiken wij hierbij voor de verschillende besturingsmodellen de benaming uit de December2013-brieven. Voor de exacte inhoud van deze modellen verwijzen wij naar die documenten.

#### 3.1 Procedurele knelpunten

Afstemming met de belastingdienst en competentie. De communicatie tussen ziekenhuizen, msvb's en de Belastingdienst verloopt moeizaam. Op sommige vragen aan de Belastingdienst komt geen, of pas (zeer) laat antwoord en beantwoordings- en reactietermijnen worden, al dan niet met kennisgeving, uitgesteld. Dit scheidt grote onzekerheid.

Wij krijgen de indruk dat die vertraging –in ieder geval- voor een deel wordt veroorzaakt omdat de competentie op dit dossier binnen de Belastingdienst/Ministerie van Financiën onvoldoende duidelijk is. Het is van groot belang de competentie daar zo snel mogelijk helder te krijgen om slagvaardig te kunnen optreden. Daarbij speelt ook de vraag welke lokale inspecteur competent is: die van het ziekenhuis, of die van de individuele specialisten?

De competentie voor de ziekenhuizen en de medisch specialisten wijzigt niet, wel vindt landelijke coördinatie plaats. Afgesproken is dat binnen de Belastingdienst de klantcoördinatoren van de ziekenhuizen (Grote Ondernemingen derhalve) de verzoeken behandelen (in overleg met het centrale coördinatiepunt: Belastingdienst / LTO, drs. ir. L.M.F. Verberkt c.s.) en dat MKB hen daarin volgt en niet zelf eventuele verzoeken van maatschappen los van het ziekenhuis in behandeling zal nemen.

##### 3.1.1 Termijnproblematiek

Indien, zoals wij vrezen, veel medisch specialisten en ziekenhuizen inderdaad de deadline van 1 januari 2015 niet halen, komt nadrukkelijk de vraag op hoe hiermee door de ministeries van VWS en Financiën zal worden omgegaan.

Mocht aan de invoerdatum van 1 januari a.s. worden vastgehouden, dan komt de vraag op welke consequenties een eventuele overschrijding van die termijn heeft.

Vanuit de inkomsten- en vennootschapsbelasting bezien wordt dan de vraag van de fiscale terugwerking relevant. Bij de totstandkoming van de fiscaal niet-transparante modellen ligt het immers voor de hand dat aan zijde van de msvb's de praktijkinbreng bij totstandkoming van de rechtspersonenstructuur

vergezeld zal worden met een beroep op de geruisloze doorschuiffaciliteiten ex art 3.65 Wet IB 2001 en art 14 Wet Vpb.

#### Vraag 1:

- 1a. Als veel ziekenhuizen naar verwachting op 1 januari a.s. nog niet gereed zullen zijn met de implementatie van hun modelkeuze, kunnen msvb's dan met een beroep op de artikelen 3.65 Wet IB 2001 en art 14 Wet Vpb rechtspersonen ná 1 januari 2015 worden opgericht met fiscale terugwerking tot 1 januari 2015?
  
- 1b. Kan het ministerie bevestigen dat geruisloze inbreng bij een geregistreerde voorovereenkomst/ intentieverklaring voor 1 januari 2015 en inbreng uiterlijk binnen 15 maanden in BV wordt geaccepteerd?

#### **Geruisloze omzetting (art. 3.65 Wet IB 2001)**

Bij de niet-transparante modellen (zie beschrijving 2.2.1 en 2.3.1. uit de brief van 17-12-2013) wordt door de MS een BV opgericht en wordt de onderneming van de MS ingebracht in een (PH) BV. De oprichting van de BV en de inbreng van de onderneming in een BV moet uiterlijk 31-12-2014 om 24.00 uur plaatsvinden, dan wel 1-1-2015 om 00.00 uur. Dat geldt overigens ook bij geruisloze omzetting in een BV (art. 3.65 Wet IB 2001). Terugwerkende kracht in 2015 (of later) is niet mogelijk omdat bij een later inbrengmoment (na 1-1-2015 00.00 uur dus) hetgeen wordt ingebracht niet langer een onderneming vormt.

Hierna zijn twee situaties opgenomen die ter beoordeling aan de Belastingdienst / FIN zijn voorgelegd. Voor zover nodig wordt goedgekeurd dat deze werkwijze toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 niet in de weg staat.

1) Aangezien de balans per 31 december 2014 niet gereed zal/kan zijn, ontmoet het daarbij geen bezwaar dat bij de inbreng van de onderneming en de te bepalen tegenprestatie (uitreiking van aandelen/agio) als voorlopige tegenprestatie wordt gehanteerd een tussentijds opgestelde balans (bijv. per 30 juni 2014) dan wel de laatst vastgestelde eindbalans (bijv. 31 december 2013). Zodra de definitieve balans per 31 december 2014 gereed is, moet de balans van de BV daarmee in overeenstemming worden gebracht. Dat geldt ook voor de tegenprestatie van de BV (aandelenkapitaal/agio). Voor het verschil tussen de voorlopig gehanteerde balans en de balans per 31 december 2014 kunnen door de BV aandelen worden uitgereikt dan wel kan dat verschil als agio worden geboekt. Ook moet de verkrijgingsprijs voor het aanmerkelijk belang in overeenstemming met het voorgaande worden vastgesteld.

2) In de gebruikelijke situatie van de geruisloze omzetting worden bij oprichting de aandelen volgestort door inbreng van de onderneming, daarbij wordt vaak naast de uitreiking van aandelen ook gebruik gemaakt van agio. De inbreng en volstorting van de aandelen wordt vormgegeven in een inbrengovereenkomst die is opgenomen in de slotverklaring van de oprichtingsakte. Om te voldoen aan de volstorting van de aandelen bij oprichting is een beschrijving nodig van de onderneming. Deze beschrijving moet de toestand weergeven van hetgeen wordt ingebracht op een dag die niet eerder ligt dan 6 maanden voor de oprichting. Als alternatief kan de BV in 2014 tegen storting in contanten worden opgericht. Na volstorting van de aandelen in contanten tekenen de BV en de aandeelhouder een onderhandse inbrengovereenkomst (vergelijkbaar aan een inbrengovereenkomst die in de slotverklaring bij gebruikelijke inbreng wordt gebruikt). De onderneming wordt op aandelen gestort en de aandeelhouder verkrijgt aandelen/agio en zo mogelijk ook creditering (conform het besluit behorende bij artikel 3.65 Wet IB 2001). Deze inbrengovereenkomst wordt getekend uiterlijk 31 december 2014. De inbreng van de onderneming vindt plaats in 2014. In de inbrengovereenkomst wordt een voorlopige waardebeoordeling gebaseerd op de meest recente definitieve cijfers bijvoorbeeld per 31-12-2012. Vervolgens wordt in de inbrengovereenkomst overeengekomen dat op een later tijdstip (in het voorjaar 2015

bijvoorbeeld uiterlijk 31 mei 2015) de waarde wordt bepaalt per 31 december 2014 en dat de agio en creditering indien nodig wordt gecorrigeerd. Voor het honoreren van deze werkwijze is van belang dat er een directe en onlosmakelijke samenhang is tussen oprichting van de BV, storting in contanten en inbreng van de onderneming van de BV en dat deze rechtshandelingen binnen een (zeer) korte tijdspanne in hetzelfde jaar plaatsvinden.

#### **Bedrijfsfusie (art. 14 Wet VPB 1969)**

Met betrekking tot een bedrijfsfusie ex art. 14 Wet Vpb geldt ook dat op het overdrachtstijdstip (ofwel het moment van doorinbreng) moet sprake zijn van het drijven van een onderneming. De goedkeuring van terugwerkende kracht in 2015 of later is dus zowel naar de tekst als naar de bedoeling niet van toepassing omdat zij is geschreven voor situaties waarin een onderneming wordt overgedragen aan een daartoe opgericht lichaam. Er moet dus eerst een kwalificerende bedrijfsfusie zijn voordat aan een goedkeurende vervroeging van het overdrachtstijdstip worden toegekomen. Terugwerking heeft zeker niet de bedoeling een bedrijfsfusie mogelijk te maken die zonder die terugwerking niet mogelijk zou zijn.

Voor een reactie op de aanvullende vragen van de OMS m.b.t. bedrijfsfusie wordt verwezen naar de bijlage.

#### **Vraag 2:**

- 2a. In het verlengde hiervan: Kan de inhouding van loonheffing achterwege blijven (bijv. via een VAR en/of BGL of een beroep ex art 32d Wet LB) ten aanzien van betalingen na 1 januari 2015 aan msvb's (dan wel hun rechtspersonen (in oprichting)) binnen de modelstructuren die op die datum in wording/oprichting zijn, zolang die vervolmaking loopt?

Neen, de Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat bij het ontbreken van een vorm van een participatie/samenwerkingsovereenkomst per 1 januari 2015 bij het ziekenhuis inhoudingsplicht ontstaat ten aanzien van de betalingen aan de medisch specialisten. Tegen de inhouding (specialisten) en afdracht (ziekenhuis) van loonheffing staan de gebruikelijke rechtsmiddelen open.

- 2b. Is een beroep op de VAR en/of BGL per 1 januari 2015 ook mogelijk wanneer een transparant model nog wordt uitgewerkt?

Zie antwoord 2a.

- 2c. Is het mogelijk om zonder te beschikken over een VAR en/of BGL inhouding en afdracht van Loonheffingen achterwege te laten gedurende een bepaalde de periode waarin er tussen partijen nog geen overeenstemming is bereikt over de fiscale gevolgen van het door de specialisten gekozen model. Uiteraard onder de voorwaarde dat het ziekenhuis met terugwerkende kracht Loonheffingen gaat afdragen op het moment dat komt vast te staan dat de specialisten bij het ziekenhuis in loondienst zijn. Het ziekenhuis zal in dat geval via correctie-berichten de aangifte Loonheffingen aanpassen.

Neen, de Belastingdienst vindt het onwenselijk dat er buitenwettelijke verklaringen worden afgegeven inzake tijdelijke voorwaardelijke afwezigheid van inhoudingsplicht bij het ziekenhuis.

#### **Vraag 3:**

- Voorzien de ministeries dat een eventuele termijnoverschrijding ook nog niet-fiscale consequenties kan hebben (bijv. ten aanzien van WTZi-erkenningen, etc.)?

Deze vraag is dermate algemeen gesteld dat een gericht antwoord niet goed mogelijk is. Waar het WTZi-erkenningen en de relatie met het declaratierecht betreft – verondersteld wordt dat hier door de vragensteller op wordt gedoeld – wordt verwezen naar de aanwijzing integrale bekostiging en de relevante NZa-beleidsregels met ingang van 2015.

### **3.2 Materiële knelpunten**

De materiele knelpunten zijn eveneens te onderscheiden in twee categorieën: fiscale knelpunten en niet-fiscale knelpunten.

#### **3.2.1 Fiscale knelpunten**

##### *3.2.1.1 Samenwerkingsmodel transparant*

Het is de vraag in welk geval na 1 januari 2015 binnen dit model voor de msvb sprake is van een 'onderneming' in fiscale zin (lees: inkomstenbelasting).

#### **Vraag 4:**

4a. Wanneer gaat de Belastingdienst hierover schriftelijk uitspraken doen?

Zie 4b

4b. Is de Belastingdienst bereid nadere informatie/kaders te verstrekken waarlangs de oordeelsvorming op dit punt tot stand komt?

In de gezamenlijke brief van de OMS/NVZ van 17 december 2013 is ten aanzien van de 'te laden' ondernemersrisico's uitgesproken dat de personeelscomponent en de investeringscomponent van reële en substantiële betekenis moeten zijn en dienovereenkomstige risico's met zich moeten meebrengen. Bij de personeelscomponent is in een voorgelegd geval de situatie beschreven dat - naast het personeel dat rechtstreeks in dienst komt van de maatschap - een deel van het personeel door de maatschap wordt ingehuurd vanuit het ziekenhuis. Deze figuur is aan de orde omdat dienstverbanden bij het ziekenhuis niet direct beëindigd kunnen worden en weer aangevangen bij de maatschap. Dit kan niet de structurele situatie zijn. In het kader van de transitie is dit aanvaardbaar gedurende een termijn van maximaal één jaar. In de structurele situatie moet al het personeel direct in dienst van de maatschap zijn of komen. Ten aanzien van de omvang van de investeringen in bedrijfsmiddelen geldt dat dit om reële en substantiële investeringen moet gaan waarbij een initiële investering op het niveau van de maatschap moet plaatsvinden. Het verstrekken van een achtergestelde lening aan het ziekenhuis waarbij bedrijfsmiddelen worden aangeschaft, kwalificeert niet als investeren in een bedrijfsmiddel. Ook het aangaan van een langlopende huurverplichting kwalificeert niet als een investering in een bedrijfsmiddel. Het is aan de professionaliteit van partijen om op adequate wijze invulling te geven aan het voorgaande. De beoordeling of er feitelijk gehandeld wordt conform het gekozen besturingsmodel, blijft uiteraard voorbehouden aan de Belastingdienst.

Tot slot wordt in dit verband gewezen op de brief van de Minister van VWS van 30 oktober 2014, kenmerk 682971-128729-CZ. In die brief zijn onder meer de kritische succesfactoren opgenomen bij de beoordeling van verschillende organisatie- en besturingsmodellen (zie pagina 4 en 5 t.a.p.).

4c. Welke overige procedurele maatregelen wenst de Belastingdienst mede gelet op het grote aantal verzoeken te hanteren?

De Belastingdienst heeft inmiddels intern maatregelen genomen om de voortgang van de beoordeling van de verzoeken zoveel mogelijk te garanderen. Zoals reeds eerder gemeld kan slechts voor uiterlijk op 15 oktober 2014 bij de Belastingdienst ingediende complete verzoeken gelden dat deze nog in 2014 door de Belastingdienst zullen worden beoordeeld.

**Vraag 5:**

Klopt het dat het Ministerie van Financiën zich op het standpunt stelt dat het MSB btw in rekening moet brengen over de vergoeding die zij in rekening brengt aan het ziekenhuis voor zover deze betrekking heeft op de medische handelingen die verricht worden door medici die in dienst staan bij het MSB?

Nee, zie verder het antwoord op vraag 7.

**3.2.1.2 Samenwerkingsmodel niet-transparant**

Dit model lijkt bij ziekenhuizen en msvb's aan populariteit te winnen en wordt ook wel als het 'safe-harbour' model omschreven.

**Vraag 6:**

6a. Bent u met ons van mening dat aan dit model, in het verlengde van de December 2013-brieven en de gesprekken die hieraan ten grondslag hebben gelegen, alsmede op basis van het overleg tussen de OMS en het Ministerie van Financiën van 10 april jl., geen specifieke materiële ondernemingseisen worden gesteld; de onderneming vloeit voor de toepassing van de vennootschapsbelasting immers voort uit de wet?

Nee, niet zonder meer. Voor de toepassing van art. 3.65 Wet IB 2001 moet zoals reeds eerder gemeld op het overgangstijdstip sprake zijn van een onderneming in de zin van art. 3.2 Wet IB 2001. Dat de BV vanwege artikel 2, lid 5, Wet Vpb een onderneming drijft met behulp van zijn gehele vermogen is voor art. 3.65 Wet IB 2001 niet relevant.

6b. Wanneer/onder welke omstandigheden bent u ten aanzien van medisch specialisten van mening, dat werkzaamheden als 'specifiek persoon' worden verricht en er geen sprake is van 'vrijelijke vervangbaarheid'?

Eén van de criteria voor het bestaan van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is de verplichting om persoonlijk arbeid te verrichten. Aan dat criterium wordt niet voldaan als er sprake is van vrije vervangbaarheid. De vraag is hoe die vrije vervanging moet worden gedeut bij samenwerkingsverbanden van medisch specialisten (maatschap, BV of coöperatie) ten opzichte van het ziekenhuis.

Er is sprake van vrije vervangbaarheid als het samenwerkingsverband de aangenomen werkzaamheden kan laten verrichten door iedere persoon die dezelfde kwalificaties heeft, zonder dat daarvoor instemming of toestemming van het ziekenhuis nodig is en zonder dat de vervanger afkomstig moet zijn uit een door het ziekenhuis aangewezen groep.

Waar er om gaat is of het ziekenhuis bepaalt uit welke groep de vervanging mag komen of dat dat aan de specialisten zelf is. Natuurlijk moet een vervanger evengoed gekwalificeerd zijn, maar als de specialisten overigens zelf kunnen regelen wie wanneer werkt (zelfs bijvoorbeeld iemand van buiten het samenwerkingsverband of een specialist die nieuw intreedt) is er sprake van vrije vervangbaarheid.

### 3.2.1.3 Participatiemodellen

#### Vraag 7:

- 7a. In de December 2013-brieven is bevestigd dat voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g Wet OB 1968 een (eventueel) winststreven geen beletsel vormt.
- Bent u met ons van mening dat waar geen sprake is van een inbreng van een onderneming, maar van het verlenen van medische prestaties door de medisch specialisten, deze prestaties onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g Wet OB 1968 vallen?
  - Bent u daarnaast met ons van mening dat waar sprake is van het verlenen van medische prestaties de vrijstelling van toepassing kan zijn in iedere schakel in de ziekenhuis joint-venture binnen de voorgestelde participatiemodellen?
- 7b. Bent u met ons van mening dat waar medische prestaties worden verleend door medisch gekwalificeerd personeel op basis van een dienstverleningsovereenkomst de vrijstelling van toepassing is en geen sprake is van uitleen van personeel?

Voor (medisch specialistische) bedrijven die met eigen personeel werkzaamheden (gaan) verrichten voor ziekenhuizen geldt de (para)medische vrijstelling van art. 11, eerste lid, onderdeel c of g van de Wet OB 1968 wanneer:

- De overeengekomen werkzaamheden voldoende zijn omschreven;
- Gezondheidskundige diensten worden verricht die vallen binnen de uitoefening van werkzaamheden als Wet BIG beroepsbeoefenaar of andere gezondheidskundige diensten worden verricht, die naar hun aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel vormen van de door het ziekenhuis aan patiënten geboden vrijgestelde medische diensten;
- Er geen sprake is van een uitleenovereenkomst waarbij het personeel onder leiding en toezicht van de inlener werkt, zoals bij de uitzendbranche wel het geval is.

Dit standpunt geldt in iedere schakel van de (bedrijfs-)keten.

Bij het uitleen van personeel door medisch specialistische bedrijven geldt het beleid dat onder bepaalde/strikte voorwaarden een vrijstelling geldt voor het structureel uitleen van personeel. Verwezen wordt naar het Besluit van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, Stcrt. nr. 57.

Bij een aantal ziekenhuizen wordt overwogen dat de Ziekenhuisstichting haar vastgoed, d.w.z. het ziekenhuis, inbrengt in de nieuwe entiteit (de Ziekenhuis VOF, Ziekenhuis BV of andere nieuwe joint venture rechtsvorm).

#### Vraag 8:

- 8a. Bent u met ons van mening dat bij een inbreng van het vastgoed – tezamen met de ziekenhuisactiviteiten - de vrijstelling van artikel 15, lid 1 onderdeel e Wet op belastingen van rechtsverkeer van toepassing is? Uiteraard mits aan de voorwaarden van deze vrijstelling wordt voldaan, waarbij de belangrijkste voorwaarde richting toekomst is dat Ziekenhuisstichting wordt bijgeschreven op de kapitaalrekening van de Ziekenhuis VOF, dan wel dat Ziekenhuisstichting voor de waarde van het vastgoed aandelen in de Ziekenhuis BV verkrijgt.

Inbreng van vastgoed in een VOF of BV is een belaste verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Voor een beroep op de zogenoemde inbrengvrijstelling moet voldaan worden aan de voorwaarden genoemd in artikel 15, lid 1, onderdeel e van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) en artikel 4 (bij inbreng in een personenvennootschap) of artikel 5 (bij inbreng in een BV) van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechts-



verkeer (UBBR). Het is niet mogelijk om de hier gestelde vraag in zijn algemeenheid te beantwoorden. Zo moet het vastgoed bijvoorbeeld worden ingebracht als onderdeel van de inbreng van een onderneming, waarbij alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming worden ingebracht. Dit is maar één van de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling. Of in een specifiek geval aan deze en de overige voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling wordt voldaan, zal aan de hand van de feiten en omstandigheden van dat geval moeten worden beoordeeld door de inspecteur van de Belastingdienst.

Voorts kan nog gewezen worden op de concernvrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel h van de WBR. De daaraan verbonden voorwaarden zijn opgenomen in artikel 5b van het UBBR. Bij een beroep op die vrijstelling kan vastgoed binnen concern verplaatst worden zonder dat een onderneming overgaat. Een stichting kan daarbij als top van een concern fungeren. De stichting moet dan wel middellijk of onmiddellijk een belang van tenminste 90% hebben in de BV waarin wordt ingebracht. Ook hierbij geldt dat de inspecteur zal moeten beoordelen of in een bepaald geval aan alle voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling is voldaan.

- 8b. Bent u met ons van mening dat wanneer het hiervoor omschreven vastgoed juist (1) buiten de inbreng van een Ziekenhuis BV wordt gehouden, (2) achterblijft in de Ziekenhuisstichting, (3) aan de Ziekenhuis BV ten titel van huur/verhuur ter beschikking wordt gesteld en (4) die stichting overigens enkel een deelneming in de Ziekenhuis BV houdt, van het drijven van een onderneming in de zin van artikel 2 lid 1 letter e Wet Vpb door die stichting geen sprake is?

Of sprake is van het drijven van een onderneming door de stichting is afhankelijk van de feiten en omstandigheden. In zijn algemeenheid zal louter de verhuur een onroerende zaak veelal niet als het drijven van een onderneming worden aangemerkt. Indien hierover zekerheid wordt verlangd, kan dit ter beoordeling aan de inspecteur worden voorgelegd.

### 3.2.2 Niet-fiscale knelpunten

#### 3.2.2.1 Participatiemodel transparant en niet-transparant

Naast het transparante samenwerkingsmodel, zoals beschreven in de December 2013-brieven, overweegt een aantal ziekenhuizen momenteel een niet-transparant participatiemodel, waarbij de ziekenhuis joint-venture niet in de rechtsvorm van een BV, maar als VOF wordt vormgegeven. Onder de huidige WTZi-regelgeving is het mogelijk om als VOF een WTZi-erkenning aan te vragen.

In het wetsvoorstel Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg wordt de VOF niet specifiek beschreven.

#### Vraag 9:

- 9a. Kan een ziekenhuis dat straks (als joint venture) in de rechtsvorm van een VOF wordt gedreven na invoering van voornoemd wetsvoorstel winst uitkeren?

Nee, dat is niet mogelijk. Het wetsvoorstel schrijft voor dat – om winst uit te keren – een zorgaanbieder de rechtsvorm van een B.V., N.V. of coöperatie dient te hebben (artikel 16c, eerste lid, onderdeel b, WTZi). Overigens is daarmee niet uitgesloten dat de VOF als rechtsvorm wordt gehanteerd, het wetsvoorstel staat alleen geen winstuitkering door de VOF toe.

- 9b. Kwalificeert een winstuitkering die een vergoeding voor arbeid vormt niet als 'winstuitkering' in de zin van dit wetsvoorstel?

Uit het antwoord op vraag 9.a volgt dat deze vraag niet van belang is voor een VOF. Wat betreft een maatschap wordt verwezen naar het antwoord op vraag 9.c.

- 9c. Acht u het bezwaarlijk als een ziekenhuis als joint venture in de plaats van een VOF een maatschap aangaat, als alternatieve rechtsvorm voor een ziekenhuisparticipatie tussen msvb's en Ziekenhuisstichting?

Het voorstel van Wet vergroten investeringsmogelijkheden in medisch-specialistische zorg maakt in artikel 16c, derde lid, WTZi een uitzondering op het in het antwoord op vraag 9.a aangehaalde eerste lid, onderdeel b, van dat artikel: op basis van een maatschap samenwerkende personen kunnen zonder aan de artikelen 16d en 16e WTZi te voldoen winst uitkeren aan diegenen van hen, die hun arbeid hebben ingebracht. In het geval een ziekenhuis deelneemt aan een maatschap brengt deze geen arbeid in, zodat volgens het wetsvoorstel geen winst aan het ziekenhuis uitgekeerd zal mogen worden.

- 9d. Mocht de VOF eerst ná de invoering van dit wetsvoorstel onder de reikwijdte ervan worden gebracht, kan dan niettemin reeds vanaf de invoeringsdatum winst worden uitgekeerd?

Uitgegaan moet worden van het wetsvoorstel zoals dat nu voorligt. Er kan niet vooruitgelopen worden op een eventuele toevoeging van de VOF en op de condities waaronder dat zou geschieden.

## 4 Afsluiting

Gelet op het urgente karakter van de voorgelegde knelpunten is een spoedige reactie zeer gewenst. Mocht bij de ministeries over de inhoud/aard van de hierboven gestelde vragen nadere toelichting gewenst zijn, dan kan hierover uiteraard met ons rechtstreeks contact worden opgenomen. Wij zijn ook overigens graag bereid om over de gesignaleerde knelpunten met de ministeries in direct overleg te treden.

Hoogachtend,

EY, KPMG, PWC en VWA

## **Bijlage: aanvullende vragen over doorinbreng bij bedrijfsfusie bij toepassing van het niet-transparante samenwerkingsmodel (gesteld door OMS, Katrien Hendriks)**

### **Inleiding**

Een aantal collectieven van medisch specialisten gaat kiezen voor een niet transparant samenwerkingsmodel. Gekozen wordt voor een model waarbij de medisch specialisten hun praktijk geruisloos omzetten in een besloten vennootschap (hierna te noemen PHBV).

De PHBV's gaan in 2014 over tot oprichting van een coöperatie. Deze coöperatie sluit een samenwerkingsovereenkomst met het ziekenhuis. In verband met de toepassing van de geruisloze omzetting in combinatie met de toepassing van de faciliteit van de bedrijfsfusie hebben wij de volgende vragen die wij graag aan jullie voorleggen.

De praktijken van de medisch specialisten worden in 2014 met toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting ingebracht in een PHBV. De PHBV brengt vervolgens met toepassing van de bedrijfsfusieregeling de praktijk in in de coöperatie (hierna te noemen de doorinbreng) waarvan de PHBV's van de medisch specialisten lid zijn. De doorinbreng vindt feitelijk plaats in 2015 maar werkt fiscaal terug tot 1-1-2015.

#### **Vraag 1:**

Kan de doorinbreng feitelijk in 2015 plaats vinden met een fiscaal overgangstijdstip van 1-1-2015 gelet op het bepaalde in onderdeel 3.2 van de Standaardvoorwaarden ex. Art. 14 wet Vpb?

De goedkeuring van een eerder fiscaal overgangstijdstip, de zogenoemde terugwerkende kracht, vereist de aanwezigheid van de overdracht van een onderneming op het daadwerkelijke overdrachtstijdstip. Dit blijkt uit de tekst van de goedkeuring van het besluit van 29-9-2008, CPP 2008/1008M, paragraaf 4. Het is bovendien ook de bedoeling van de goedkeuring dat een onderneming aanwezig is op het tijdstip van het daadwerkelijke overdrachtstijdstip.

Het antwoord op de vraag is daarom dat de doorinbreng niet feitelijk kan plaatsvinden in 2015. Bij doorinbreng na 2014 en dus na de zogenoemde transitie is op het tijdstip van de daadwerkelijke overdracht immers geen sprake van de overdracht van een onderneming.

#### **Vraag 2:**

Leidt bij een bevestigend antwoord op vraag 1 de doorinbreng tot de vaststelling dat tevens wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste verbonden aan de geruisloze omzetting van de praktijk in een PHBV die in 2014 heeft plaats gevonden?

Niet van toepassing gezien het vorige ontkennende antwoord.

In een aantal situaties wordt overwogen om bij de doorinbreng van de praktijken in de coöperatie een voorbehoud te maken ten aanzien van de aan de praktijk toe te rekenen goodwill zodat de goodwill niet wordt ingebracht maar achterblijft bij de PHBV.

#### **Vraag 3:**

Kan bij toepassing van de bedrijfsfusie regeling bij een doorinbreng de aan de praktijken toe te rekenen goodwill bij de PHBV's achterblijven en niet worden ingebracht in de coöperatie?

Onder goodwill wordt in de regel verstaan de meerwaarde van het geheel boven de waarde van de afzonderlijke vermogensbestanddelen. Als meerwaarde van het geheel kan goodwill niet van praktijk worden afgezonderd en achterblijven in de PHBV. Het is dus niet mogelijk om de onderneming en de goodwill te scheiden over twee afzonderlijke rechtspersonen.

**Vraag 4:**

Leidt bij een bevestigend antwoord op vraag 3 de doorinbreng tot de vaststelling dat tevens voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste verbonden aan de geruisloze omzetting van de praktijk in een PHBV die in 2014 heeft plaats gevonden?

Niet van toepassing gezien het vorige ontkennende antwoord.

**Vraag 5:**

Is doorinbreng in de coöperatie vanuit fiscaal oogpunt noodzakelijk om de coöperatie en PH-BV's als ondernemingen aan te merken?

Doorinbreng vanuit PH-BV's naar de Coöperatie is niet noodzakelijk.

**Vraag 6:**

Is het mogelijk dat een MS zijn onderneming geruisloos inbrengt (art. 3.65 Wet IB 2001) en vervolgens de onderneming doorinbrengt in een coöperatie (bedrijfsfusie) waarbij de factor arbeid achter blijft bij de PH.

Hetgeen dan wordt doorgebracht kwalificeert niet als een (zelfstandig onderdeel) onderneming te vormen, zodat art. 14 Wet VPB 1969 niet kan worden toegepast.

Bij een vrije beroepsuitoefenaar staat de productiefactor arbeid namelijk voorop en zal de dooroverdracht slechts betrekking hebben op een (zeer) beperkt aantal vermogensbestanddelen in zijn die in zijn algemeenheid niet zullen kwalificeren als een (zelfstandig onderdeel) onderneming.