



Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen



Orde van Medisch Specialisten

Ministerie van Financiën

Datum	Referentie	Pagina
17 december 2013	10008350/kn.hp	1/14

**Onderwerp**

Akkoord fiscale behandeling samenwerking medisch specialisten/ziekenhuizen vanaf 1-1-2015

Geachte heer P.,

Vanaf begin juli 2013 heeft diverse malen overleg plaatsgevonden tussen het ministerie van Financiën, het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (hierna: 'ministerie van VWS'), de Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen (hierna: 'NVZ'), de Orde van Medisch Specialisten (hierna: 'OMS'), EY, Van der Feltz Advocaten en PwC.

De aanleiding voor deze gesprekken vormt de invoering per 1 januari 2015 van de integrale bekostiging van de medisch specialistische zorg en de voorgenomen afschaffing van het zelfstandig declaratierecht van de medisch specialisten vrij beroepsbeoefenaren jegens de patiënten en de zorgverzekeraars.

Tijdens deze besprekingen is gesproken over de fiscale aspecten van verschillende besturingsmodellen voor ziekenhuizen en medisch specialisten op grond waarvan medisch specialisten hun zelfstandige status zouden kunnen behouden. Dit ook als uitvloeisel van het op 16 juli 2013 gesloten Zorgakkoord waarin is bevestigd dat de medisch specialist een vrije keuze moet hebben om zijn/haar beroep in loondienst danwel als zelfstandig beroepsbeoefenaar uit te oefenen.

In deze brief leggen we de uitkomsten van de besprekingen vast. In de bijlage hebben we een factsheet opgenomen met daarin een samenvatting op hoofdlijnen, bedoeld om in combinatie met deze brief aan onze achterbannen te verstrekken.

**1. Afschaffing zelfstandig declaratierecht, fiscaal ondernemerschap en alternatieve wijze van declareren**

Bij invoering van de integrale bekostiging met ingang van 1 januari 2015 en de daarmee samenvallende afschaffing van het zelfstandig declaratierecht van de medisch specialist jegens de patiënten en de zorgverzekeraars, zoals voorgesteld door de Nederlandse Zorgautoriteit op 28 juni 2013, zal naar de mening van het ministerie van Financiën het fiscaal ondernemerschap in beginsel komen te vervallen. Het ministerie van Financiën ziet momenteel het zelfstandig declaratierecht jegens de patiënten en de zorgverzekeraars (ook wel 'via' declareren genoemd) in combinatie met het daarmee verband houdende debiteurenrisico namelijk als een essentieel onderdeel van het fiscaal ondernemerschap voor de medisch specialist vrij beroepsbeoefenaar.

Datum	Referentie	Pagina
17 december 2013	10008350/kn.hp	2/14

Of er sprake is van ondernemerschap wordt door het ministerie van Financiën over het algemeen getoetst aan de hand van criteria die in de jurisprudentie zijn ontwikkeld (zie o.m. kamerstukken II 2009/2010, 32 222, nr. 11). Daarbij spelen de volgende aspecten - in onderlinge samenhang gezien - een rol:

- de duurzaamheid en de omvang van de werkzaamheden;
- de grootte van de bruto baten;
- de winstverwachting;
- het lopen van ondernemersrisico (niet ieder risico is overigens een ondernemersrisico);
- de beschikbare tijd;
- de bekendheid die naar buiten toe aan de werkzaamheden wordt gegeven;
- het aantal opdrachtgevers.

Door de OMS en de NVZ zijn in dit verband de criteria van zelfstandigheid, ondernemersrisico en continuïteit naar voren gebracht. Het ministerie van Financiën is van mening dat het vervallen van het 'via' declareren niet aan het fiscaal ondernemerschap in de weg staat, indien compensatie gevonden wordt in het lopen van ondernemersrisico's. Het ministerie van Financiën heeft voorts aangegeven dat de ondernemersrisico's van wezenlijke betekenis moeten zijn. Deze moeten substantie en gewicht hebben.

Daarbij heeft het ministerie van Financiën aangegeven dat het enkel "mee-ademen" met het resultaat van het ziekenhuis niet voldoende is voor het ondernemerschap.

Ook ziet het ministerie van Financiën andere declaratievarianten, zoals het 'mede namens', het 'samen' of het 'mede ten behoeve van' declareren, in fiscale zin niet als (juridische) varianten van het zelfstandig declaratierecht op basis waarvan het fiscaal ondernemerschap behouden kan blijven.

Hierna worden de fiscale aspecten van verschillende besturingsmodellen voor ziekenhuizen en medisch specialisten besproken op grond waarvan medisch specialisten hun fiscale ondernemersstatus zouden kunnen behouden. Daarbij worden zogenaamde samenwerkingsmodellen en participatiemodellen onderscheiden, zowel in een transparante (zie modellen 2.1 en 3.1) als niet-transparante rechtsvorm (zie modellen 2.2 en 3.2). De modellen 2.2 en 3.2 zien niet op het ondernemerschap van de medisch specialist, maar op een combinatie van aanmerkelijk belang en dienstbetrekking.

## **2. Samenwerkingsmodellen**

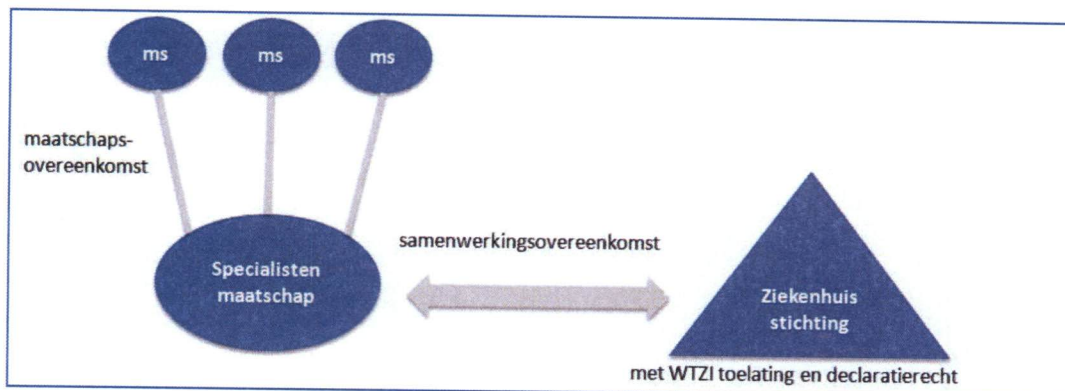
### **2.1. Transparant: Specialistenmaatschap - Ziekenhuis**

#### **2.1.1. Beschrijving**

In dit model participeren medisch specialisten in een Specialistenmaatschap die als medisch specialistisch bedrijf functioneert. Dat wil zeggen dat de maatschap diensten verleent in de vorm van medisch specialistische kennis, kunde en capaciteit. De maatschap loopt onder meer een positief en negatief inkomensrisico. Daarnaast heeft de maatschap personeel in loondienst. Dat kan variëren van medisch ondersteunend en/of niet-medisch personeel tot medisch specialisten in loondienst. Voorts investeert de maatschap in medische en/of niet-medische activa. Deze personeelscomponent en de investeringscomponent moeten van reële en substantiële betekenis zijn en dienovereenkomstige risico's met zich meebrengen. De

<b>Datum</b>	<b>Referentie</b>	<b>Pagina</b>
17 december 2013	10008350/kn.hp	3/14

maatschap sluit een samenwerkingsovereenkomst (onderlinge verdeling verantwoordelijkheden, governance aspecten, etc.) met het ziekenhuis waarvoor zij werkt. De specialisten verrichten op basis van deze samenwerkingsovereenkomst werkzaamheden voor het ziekenhuis. Het ministerie van Financiën heeft aangegeven dat de samenwerkingsovereenkomst (net als de huidige MTO) voldoende substantie moet bevatten zodat de conclusie dat sprake is van fiscaal ondernemerschap gerechtvaardigd is. In de samenwerkingsovereenkomst kan een variabel onderdeel van een beloning worden gekoppeld aan meetbare Kritische Prestatie Indicatoren (KPI's) op het gebied van kwaliteit, prestaties en bijdrage aan organisatiedoelstellingen.



### 2.1.2. Inkomstenbelasting medisch specialist

Het ministerie van Financiën bevestigt dat als medisch specialisten zich als natuurlijke personen verenigen in een maatschap, zij in de inkomstenbelasting belast zullen worden voor hun aandeel in het resultaat van de maatschap. Conform de volgorde van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt eerst getoetst of de inkomsten van de medisch specialisten kwalificeren als 'winst uit onderneming'. De omvang van de maatschap is daarbij niet relevant. Als geen sprake is van winst uit onderneming, zal doorgaans sprake zijn van loon uit (fictieve) dienstbetrekking bij het ziekenhuis.

'Winst uit onderneming' is door de Hoge Raad gedefinieerd. Hierna volgen de vier hoofdcriteria, die uit de betreffende rechtspraak kunnen worden afgeleid en van belang kunnen zijn bij de beantwoording van de vraag of de medisch specialist, tevens maat, in materiële zin een onderneming drijft:

1. Zelfstandigheid
2. Inkomensrisico
3. Personeelsrisico
4. Investeringsomvang en investeringsrisico

De beantwoording van de vraag of sprake is van 'winst uit onderneming' volgt in beginsel uit een weging van de mate waarin aan de (bovengenoemde) ondernemerschapscriteria wordt voldaan in combinatie met de in paragraaf 1 genoemde criteria. Daarbij geldt dat, bij het vervallen van het zelfstandig declaratierecht, het feit dat de Specialistenmaatschap uitsluitend aan het ziekenhuis declareert er op zichzelf niet aan in de weg hoeft te staan dat de medisch specialisten/maten fiscaal ondernemer kunnen zijn. In dat geval kan immers sprake zijn van

Datum	Referentie	Pagina
17 december 2013	10008350/kn.hp	4/14

fiscaal ondernemerschap doordat een substantieel (ondernemers)risico wordt gelopen op genoemde hoofdcriteria genoemd onder 2 t/m 4.

Voor het inkomensrisico stelt het ministerie van Financiën zich op het standpunt dat het niet enkel moet gaan om goede kansen, maar ook om potentiële kwade kansen voor de medisch specialist. Bij de beoordeling van het ondernemerschap worden alle relevante feiten en omstandigheden in de beschouwing betrokken. Daarbij wegen niet alle hiervoor genoemde aspecten even zwaar. Ook als men op één element minder scoort, kan dat worden gecompenseerd door op een ander element beter te scoren, zodat het totaalbeeld wat betreft het ondernemerschap per saldo toch positief kan uitvallen.

### 2.1.3. Vennootschapsbelasting ziekenhuis

De stichting drijft een ziekenhuis en blijft zorgdiensten verrichten, waardoor dit model in beginsel de zorgvrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB 1969) van het ziekenhuis niet raakt. Het ministerie van Financiën bevestigt dat de zorgvrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, (Wet VPB 1969) in beginsel van toepassing is. Overigens gelden voor de toepassing van de vrijstelling de gebruikelijke voorwaarden, namelijk de activiteitentoets en de winstbestemmingstoets, op het niveau van de stichting.

### 2.1.4. Loonheffingen

Bij het hierna volgende geldt het uitgangspunt dat de maatschap een onderneming drijft en de maten voor fiscale doeleinden als ondernemer kwalificeren, zoals bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 2001. Over loonheffingen aspecten bij dit model is ter zake van de volgende punten alsdan overeenstemming bereikt:

1. De Stichting Ziekenhuis is niet inhoudingsplichtig voor de loonheffingen van de specialisten die maat zijn van de specialistenmaatschap.
2. Specialist en ander personeel die in dienst zijn van de maatschap, zijn in beginsel niet in dienstbetrekking van de Stichting Ziekenhuis. Dit is naar de mening van het ministerie van Financiën alleen anders indien het personeel als specifieke persoon werkzaam is en niet vrijelijk vervangbaar is door een persoon met gelijke kwalificaties. Als (om die reden) toch sprake is van een fiscale dienstbetrekking bij de Stichting Ziekenhuis, dan kan de stichting gebruik maken van de doorbetaaldloonregeling van artikel 32d van de Wet op de loonbelasting (Wet LB 1964). Dat geldt ook voor de werknemersverzekeringen indien de werknemer bij de specialistenmaatschap verplicht verzekerd is voor de werknemersverzekeringen. Ook als fiscaal sprake is van een dienstbetrekking bij de Stichting Ziekenhuis, leidt dit er dus niet toe dat het ziekenhuis loonheffingen of premies hoeft af te dragen. Mocht binnen de specialistenmaatschap geen verplichte verzekering bestaan voor de werknemersverzekeringen dan kan de doorbetaaldloonregeling ter zake niet worden toegepast en zullen vanuit Stichting Ziekenhuis de werknemersverzekeringen moeten worden afgedragen.
3. Voor het ziekenhuis geldt in beginsel geen ketenaansprakelijkheid. Inlenersaansprakelijkheid is wel mogelijk voor de heffingen die samenhangen met het werk van de specialisten en ander personeel bij het ziekenhuis, terwijl het ziekenhuis voor deze specialisten niet inhoudingsplichtig is.

<b>Datum</b>	<b>Referentie</b>	<b>Pagina</b>
17 december 2013	10008350/kn.hp	5/14

### 2.1.5. Omzetbelasting

Over de omzetbelasting aspecten bij dit model is over de volgende punten overeenstemming bereikt:

1. De maten van de maatschap zijn geen btw-ondernemer indien en voor zover ze hun werkzaamheid inbrengen in de maatschap m.b.t. gezondheidskundige diensten die behoren tot hun deskundigheidsterrein in de zin van de Wet BIG en onderdeel zijn van hun opleiding.
2. Diensten van de maatschap zijn vrijgesteld van omzetbelasting op grond van art. 11, eerste lid, onderdeel g van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) als het gaat om gezondheidskundige verzorging van de mens door medisch specialisten, voor zover deze diensten tot het gebied van deskundigheid van deze medisch specialisten (Wet BIG) behoren en onderdeel zijn van hun opleiding, waarbij de leden van de maatschap zelfstandig hun gezondheidskundige diensten verrichten en niet onder leiding en toezicht van het ziekenhuis staan en er geen sprake is van uitlenen van personeel/terbeschikkingstelling van arbeid. Dit geldt ook voor gezondheidskundige diensten die werknemers van de maatschap zelfstandig namens de maatschap verrichten, voor zover zij een Wet BIG-registratie hebben en deze diensten tot het gebied van hun deskundigheid (Wet BIG) behoren en onderdeel zijn van hun opleiding, waarbij zij niet onder leiding en toezicht van het ziekenhuis staan en er geen sprake is van uitlenen van personeel/terbeschikkingstelling van arbeid.

### 2.1.6. Regiomaatschappen

Ten aanzien van het fenomeen van de ziekenhuisoverstijgende maatschappen van medisch specialisten, ook wel regiomaatschappen genoemd, merkt het ministerie van Financiën op dat de betrokkenheid van de medisch specialisten/participanten van deze maatschappen bij meerdere ziekenhuizen op zichzelf niet het ondernemerschap met zich brengt, omdat het enkel werkzaam zijn voor meerdere ziekenhuizen volgens het ministerie van Financiën in beginsel als de aanwezigheid van meerdere (fiscale) dienstbetrekkingen kan worden aangemerkt. Bepalend is de weging van het geheel van kenmerken op het gebied van zelfstandigheid, ondernemersrisico en continuïteit.

## 2.2. Niet-transparant: BV(-structuur) - Ziekenhuis

### 2.2.1. Beschrijving

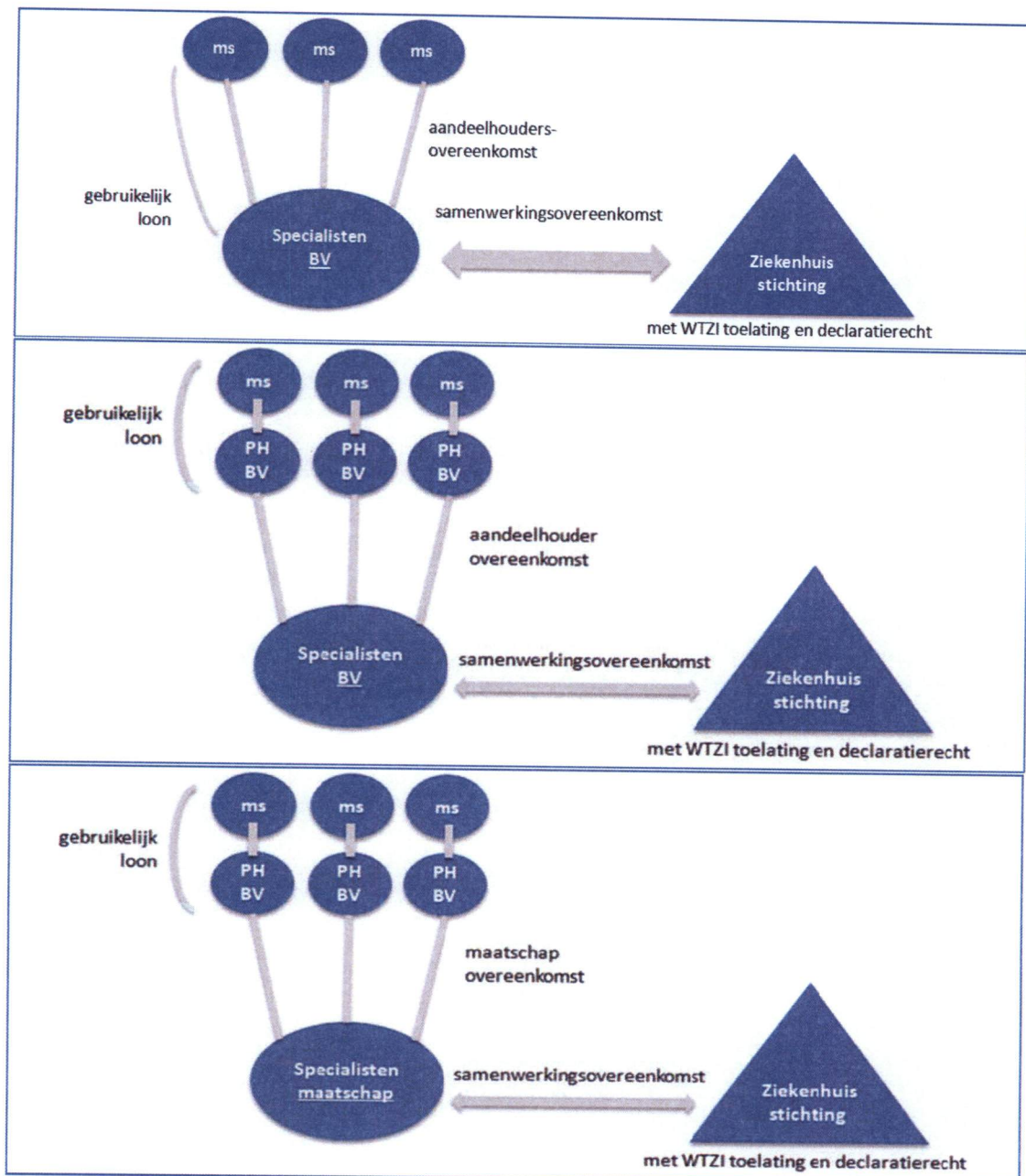
De varianten binnen dit model kenmerken zich doordat de medisch specialisten als aanmerkelijk belanghouder participeren in een BV. De BV sluit een samenwerkingsovereenkomst (onderlinge verdeling verantwoordelijkheden, governance aspecten, etc.) met het ziekenhuis waarvoor zij werkt. De medisch specialisten/aanmerkelijkbelanghouders zijn in loondienst bij hun personal holding vennootschap (PH), dan wel bij de Specialisten BV. De volgende schematische weergaven geven drie voorbeelden van structuren voor dit model.

In de samenwerkingsovereenkomst kan een variabel onderdeel van een beloning worden gekoppeld aan meetbare Kritische Prestatie Indicatoren (KPI's) op het gebied van kwaliteit, prestaties en bijdrage aan organisatiedoelstellingen.

**Datum**  
17 december 2013

**Referentie**  
10008350/kn.hp

**Pagina**  
6/14



### 2.2.2. Inkomstenbelasting / vennootschapsbelasting medisch specialist

De BV is zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting en drijft met zijn gehele vermogen een onderneming. Dit geldt zowel voor de PH als voor de Specialisten-BV.

Datum	Referentie	Pagina
17 december 2013	10008350/kn.hp	7/14

De afspraken met het ministerie van Financiën gaan er steeds van uit dat de aandelen van de medisch specialisten in de BV in deze modellen een aanmerkelijk belang vormen, zoals bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 2001. De inkomsten die de medisch specialist uit zijn (Specialisten-)BV geniet zijn een vergoeding voor zijn arbeid respectievelijk aandeelhouderschap. Het loon wordt met inachtneming van de gebruikelijkloonregeling vastgesteld. Het gebruikelijk loon van de specialist dient volgens het ministerie van Financiën vastgesteld te worden op basis van de afroommethode.<sup>1</sup> Anderzijds, wat het restant betreft, kwalificeren de opbrengsten uit aandelen als inkomen uit aanmerkelijk belang, zoals bedoeld in de aanmerkelijk belang regeling van de Wet inkomstenbelasting 2001.

### 2.2.3. Vennootschapsbelasting ziekenhuis

De stichting drijft een ziekenhuis en blijft zorgdiensten verrichten, waardoor dit model in beginsel de zorgvrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet VPB 1969 van het ziekenhuis niet raakt. Het ministerie van Financiën bevestigt dat de zorgvrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet VPB 1969 in beginsel van toepassing is. Overigens gelden voor de toepassing van de vrijstelling de gebruikelijke voorwaarden, namelijk de activiteitentoets en de winstbestemmingstoets, op het niveau van de stichting.

### 2.2.4. Loonheffingen

Over loonheffingen aspecten bij dit model is over de volgende punten overeenstemming bereikt.

1. Specialisten en ander personeel die in dienst zijn van de specialisten BV of maatschap, zijn in beginsel niet in dienstbetrekking van de Stichting Ziekenhuis. Dit is naar de mening van het ministerie van Financiën alleen anders indien het personeel als specifieke persoon werkzaam is en niet vrijelijk vervangbaar is door een persoon met gelijke kwalificaties, zoals bij een PH. Als in het kader van de dienstbetrekking tot de Specialisten BV, de PH of de specialistenmaatschap sprake is van een fiscale dienstbetrekking bij de Stichting Ziekenhuis kan de stichting gebruik maken van de doorbetaaldloonregeling van artikel 32d van de Wet LB 1964. Dat geldt ook voor de werknemersverzekeringen indien de werknemer bij de specialistenmaatschap, specialisten BV of PH verplicht verzekerd is voor de werknemersverzekeringen. Ook als fiscaal sprake is van een dienstbetrekking bij de Stichting Ziekenhuis, leidt dit er dus niet toe dat het ziekenhuis loonheffingen of premies hoeft af te dragen. Mocht binnen de specialistenmaatschap of specialisten BV geen verplichte verzekering bestaan voor de werknemersverzekeringen dan kan de doorbetaaldloonregeling ter zake niet worden toegepast en zullen vanuit Stichting Ziekenhuis de werknemersverzekeringen moeten worden afgedragen.

<sup>1</sup> De afroommethode is namelijk van toepassing als de opbrengsten van een BV (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de directeur daarvan - in zijn hoedanigheid van werknemer van die BV - verrichte arbeid. Dit houdt in dat het gebruikelijk loon wordt berekend op basis van de opbrengsten van de betreffende BV, verminderd met de aan die opbrengsten toe te rekenen kosten (exclusief het loon van die werknemer), lasten en afschrijvingen.

Datum	Referentie	Pagina
17 december 2013	10008350/kn.hp	8/14

Voor de PH geldt bovendien dat op grond van de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep echter geen sprake is van verzekeringsplicht indien voldoende materiële indicaties voor gezamenlijk ondernemerschap aanwezig zijn. Dit heeft te maken met de formele en materiële zeggenschap die specialist/aandeelhouder heeft in relatie tot andere aandeelhouders.

Het gebruikelijk loon van de specialist/aanmerkelijkbelanghouder wordt vastgesteld op basis van de afroommethode (zie noot 1).

2. Voor het ziekenhuis geldt in beginsel geen ketenaansprakelijkheid. Inlenersaansprakelijkheid is wel mogelijk voor de heffingen die samenhangen met het werk van de specialisten bij het ziekenhuis, terwijl het ziekenhuis voor deze specialisten niet inhoudingsplichtig is.

### **2.2.5. Omzetbelasting**

Over de omzetbelastingaspecten bij dit model is over de volgende punten overeenstemming bereikt:

1. De aandeelhouders van de Specialisten BV c.q. PH zijn geen btw-ondernemer.
2. Diensten van de Specialisten BV zijn vrijgesteld van omzetbelasting op grond van art. 11, eerste lid, onderdeel g van de Wet OB 1968 als het gaat om gezondheidskundige verzorging van de mens door medisch specialisten, voor zover deze diensten tot het gebied van deskundigheid van deze medisch specialisten (Wet BIG) behoren en onderdeel zijn van hun opleiding en niet onder leiding en toezicht van het ziekenhuis staan en er geen sprake is van uitlenen van personeel/terbeschikkingstelling van arbeid.

### **2.2.6. Coöperatie**

Ten aanzien van het gebruik van een coöperatie als rechtsvorm voor het collectief van medisch specialisten merkt het ministerie van Financiën op dat deze rechtsvorm op basis van artikel 2, eerste lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. De lidmaatschapsrechten zullen kwalificeren als een aanmerkelijk belang en op het loon is de gebruikelijkloonregeling van toepassing.

## **3. Participatiemodellen**

### **3.1. Transparant: VOF-model**

#### **3.1.1. Beschrijving**

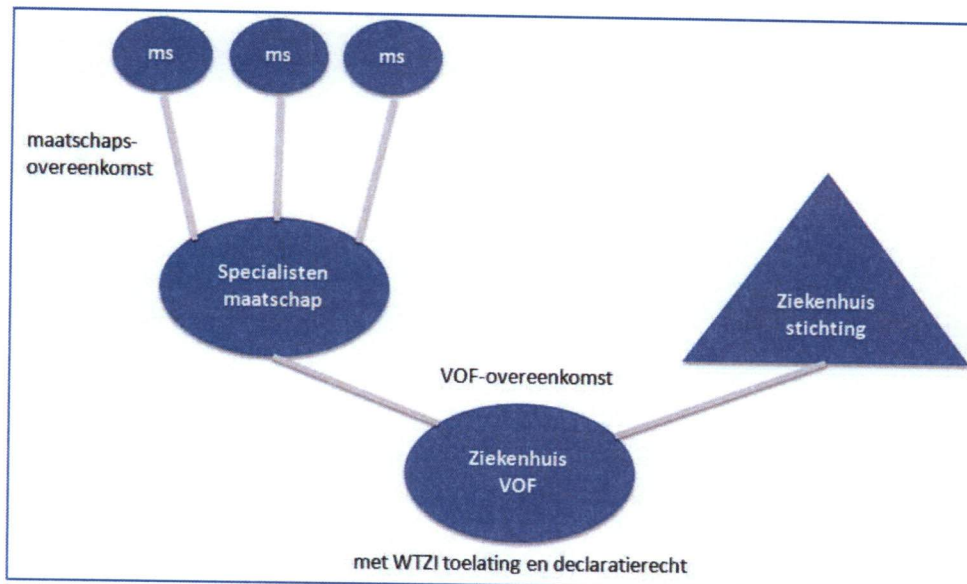
In dit model brengen enerzijds de stichting waarin het ziekenhuis wordt gedreven en anderzijds de specialistenmaatschap hun activiteiten in in een voor inkomsten- en vennootschapsbelasting transparant samenwerkingsverband, te weten een vennootschap onder firma (hierna: VOF). De VOF drijft een onderneming in objectieve zin. De stichting brengt in ieder geval haar vastgoed en goodwill niet in en de medisch specialist brengt zijn goodwill niet in. De gezamenlijke ziekenhuisonderneming bestaat uit een VOF met twee participanten: de stichting en de specialistenmaatschap.



**Datum**  
17 december 2013

**Referentie**  
10008350/kn.hp

**Pagina**  
9/14



### 3.1.2. Inkomstenbelasting medisch specialist

Het ministerie van Financiën bevestigt in dit model het fiscaal ondernemerschap voor inkomstenbelastingdoeleinden bij de maten van de specialistenmaatschap à priori, vanwege de directe participatie in de ziekenhuisonderneming. Het aandeel van de maten van de specialistenmaatschap in het resultaat van de VOF kwalificeert voor hen als 'winst uit onderneming'.

### 3.1.3. Vennootschapsbelasting ziekenhuis

Het ministerie van Financiën bevestigt dat de zorgvrijstelling van artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet VPB 1969 in beginsel van toepassing is op het aandeel van de stichting in het resultaat van de VOF. Overigens gelden voor de toepassing van de vrijstelling de gebruikelijke voorwaarden, namelijk de activiteitentoets en de winstbestemmingstoets, op het niveau van de stichting.

### 3.1.4. Loonheffingen

Over loonheffingenaspecten bij dit model is over de volgende punten overeenstemming bereikt:

1. Ervan uitgaand dat de specialisten die maat zijn in de specialistenmaatschap, kwalificeren als ondernemer voor de inkomstenbelasting, is noch de specialistenmaatschap, noch de Stichting Ziekenhuis inhoudingsplichtig voor de loonheffingen ten aanzien van de maten van de specialistenmaatschap.
2. Als specialisten in loondienst zijn van de ziekenhuis-VOF, dan is de Stichting Ziekenhuis voor hen niet inhoudingsplichtig voor de loonheffingen.



Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen



Orde van Medisch Specialisten

Datum	Referentie	Pagina
17 december 2013	10008350/kn.hp	10/14

### 3.1.5. Omzetbelasting

Over de omzetbelasting aspecten bij dit model is over het volgende overeenstemming bereikt.

1. Op basis van de huidige wet- en regelgeving is het ministerie van Financiën van mening dat de ziekenhuis-VOF in dit model nog geen succesvol beroep kan doen op de btw-vrijstelling voor de verpleging en verzorging van in een inrichting opgenomen personen (artikel 11, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968). Het ministerie van Financiën heeft toegezegd dat als winstuitkering in de zorg mogelijk wordt, de btw-vrijstelling voor dat deel van toepassing wordt. Voor het geval het wetsvoorstel winstuitkering niet vóór 1 januari 2015 is aanvaard of delen daarvan later inwerking treden dan 1 januari 2015, of als de wetswijziging met betrekking tot de btw-heffing niet tijdig zou zijn vastgesteld, heeft het ministerie van Financiën de bereidheid uitgesproken om in een beleidsbesluit goed te keuren dat de btw-vrijstelling van toepassing is.
2. Voor de toepassing van de vrijstelling van gezondheidskundige diensten op grond van art. 11, eerste lid 1, onderdeel g Wet OB 1968 is het geen beletsel dat naar winst wordt gestreefd.

### 3.2. Niet-transparant: BV-model

#### 3.2.1. Beschrijving

In dit model is een deel van de medisch specialisten via hun personal holding vennootschap (PH) lid in een coöperatie ('de specialistencoöperatie'). De medisch specialisten brengen hun onderneming (al dan niet met goodwillverwachting) in in hun PH. Vervolgens worden de ondernemingen door de PH's ingebracht in de specialistencoöperatie tegen uitreiking van lidmaatschapsrechten. De coöperatie brengt de onderneming dan verder in in de ziekenhuis-BV tegen uitreiking van (gewone) aandelen. De coöperatie heeft dan dus een aandelenbelang in het ziekenhuis, gedreven in de vorm van een BV. Een ander deel van de medisch specialisten is in loondienst bij de ziekenhuis-BV.

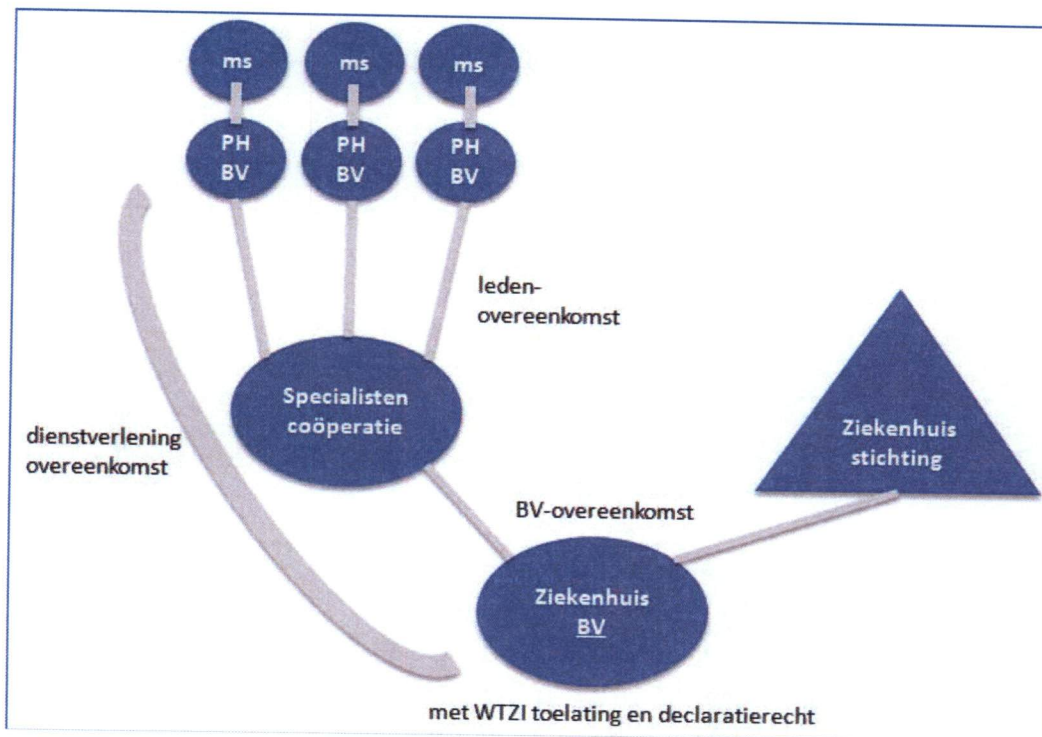
De stichting, waarin het ziekenhuis in de oude situatie was opgenomen, houdt ook een aandelenbelang in de ziekenhuis-BV.

De medisch specialisten die via het lidmaatschap van de specialistencoöperatie aandelen houden in het ziekenhuis, zijn in dit model in loondienst bij de PH. De ziekenhuis-BV heeft met de PH's een dienstverleningsovereenkomst gesloten, op basis waarvan de specialisten werkzaamheden voor de ziekenhuis-BV verrichten.

**Datum**  
17 december 2013

**Referentie**  
10008350/kn.hp

**Pagina**  
11/14



### 3.2.2. Inkomstenbelasting medisch specialist

De specialisten zijn in loondienst bij hun PH. Hun inkomen is belast met inkomstenbelasting in box 1 als loon uit dienstbetrekking en de gebruikelijkloonregeling is van toepassing. Dividend dat zij ontvangen uit de PH is belast met inkomstenbelasting in box 2.

De inbreng van de onderneming (al dan niet met goodwillverwachting) in de PH kan plaatsvinden zonder afrekeningsmoment op grond van artikel 3.65 Wet Inkomstenbelasting 2001. Dit geldt in elk geval ook als deze inbreng gevolgd wordt door een 'doorinbreng' in de coöperatie en vervolgens in de Ziekenhuis-BV in het geval dat sprake is van uitreiking van gewone lidmaatschapsrechten en gewone aandelen.

De inbreng van de specialistencoöperatie in de Ziekenhuis-BV kan plaatsvinden zonder afrekeningsmoment op grond van artikel 14 Wet Vpb 1969 op basis van het normale wettelijke kader.

### 3.2.3. Vennootschapsbelasting ziekenhuis

Het ministerie van Financiën is van mening dat de ziekenhuis-BV geen beroep kan doen op de zorgvrijstelling van artikel 5, 1, c, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Dit geldt naar de mening van het ministerie van Financiën ongeacht hetgeen er statutair geregeld is. Ook als bijvoorbeeld in de statuten winstuitkeringen onmogelijk worden gemaakt of als enkel winstrechtloze aandelen worden uitgegeven, is deze vrijstelling niet van toepassing. Het ministerie van Financiën heeft aangegeven dat artikel 5, eerste lid, onderdeel c, Wet VPB 1969 niet van toepassing is op de Ziekenhuis stichting.



Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen



Orde van Medisch Specialisten

Datum	Referentie	Pagina
17 december 2013	10008350/kn.hp	12/14

### 3.2.4. Loonheffingen

Over loonheffingen aspecten bij dit model is over het volgende punt overeenstemming bereikt.

1. De dienstbetrekking bij de PH BV (of bij de specialistencoöperatie) verhindert niet dat sprake kan zijn van een dienstbetrekking bij de Ziekenhuis BV. Een dienstbetrekking bij de Ziekenhuis BV komt met name in beeld als de specialist als specifieke persoon werkzaam is en niet vrijelijk vervangbaar is door een persoon met gelijke kwalificaties. Als in het kader van de dienstbetrekking tot de PH BV (dan wel de specialistencoöperatie) sprake is van een dienstbetrekking bij de Ziekenhuis BV kan de Ziekenhuis BV gebruik maken van de doorbetaaldloonregeling van artikel 32d van de Wet LB 1964. Bij doorbetaling aan de coöperatie geldt de doorbetaaldloonregeling ook voor de werknemersverzekeringen indien de werknemer bij de coöperatie verplicht verzekerd is voor de werknemersverzekeringen. Als de doorbetaling plaatsvindt aan de PH BV geldt de doorbetaaldloonregeling niet voor de werknemersverzekeringen. Op grond van de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep is echter geen sprake van verzekeringsplicht indien voldoende materiële indicaties voor gezamenlijk ondernemerschap aanwezig zijn. Dit heeft te maken met de formele en materiële zeggenschap die de specialist/aandeelhouder heeft in relatie tot andere aandeelhouders. Het gebruikelijk loon van de specialist/aanmerkelijk belanghouder wordt vastgesteld op basis van de afroommethode (zie noot 1).

### 3.2.5. Omzetbelasting

Over de omzetbelasting aspecten bij dit model is over het volgende overeenstemming bereikt.

1. Op basis van de huidige wet- en regelgeving is het ministerie van Financiën van mening dat de ziekenhuis-BV in dit model nog geen succesvol beroep kan doen op de btw-vrijstelling voor de verpleging en verzorging van in een inrichting opgenomen personen (artikel 11, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968). Het ministerie van Financiën heeft toegezegd dat als winstuitkering in de zorg mogelijk wordt, de btw-vrijstelling voor dat deel van toepassing wordt. Voor het geval het wetsvoorstel winstuitkering niet vóór 1 januari 2015 is aanvaard of delen daarvan later inwerking treden dan 1 januari 2015, of als de wetwijziging met betrekking tot de btw-heffing niet tijdig zou zijn vastgesteld, heeft het ministerie van Financiën de bereidheid uitgesproken om in een beleidsbesluit goed te keuren dat de btw-vrijstelling van toepassing is.
2. Voor de toepassing van de vrijstelling van gezondheidskundige diensten op grond van art. 11, eerste lid 1, onderdeel g Wet OB 1968 is het geen beletsel dat naar winst wordt gestreefd.

Datum	Referentie	Pagina
17 december 2013	10008350/kn.hp	13/14

## **4. Beperking aansprakelijkheid door alternatieve rechtsvorm**

### **4.1 Limited Liability Partnership**

Als variant op het transparante samenwerkingsmodel en het transparante participatiemodel zou, ter beperking van de aansprakelijkheid van het privévermogen van medisch specialisten, het collectief van medisch specialisten ook als Limited Liability Partnership (LLP) kunnen worden vormgegeven.

Het ministerie van Financiën is niet bereid zekerheid vooraf te verstrekken over de fiscale behandeling van de LLP. Het ministerie van Financiën vindt in dit geval het gebruik van de LLP onwenselijk.

### **4.2. Commanditaire vennootschap**

Als variant op het transparante samenwerkingsmodel zou, ter beperking van de aansprakelijkheid van het privévermogen van medisch specialisten, het collectief van medisch specialisten ook als besloten commanditaire vennootschap kunnen worden vormgegeven. Daarbij nemen de medisch specialisten, als commanditair vennoot in deze personenvennootschap deel.

Als variant op het transparante participatiemodel zouden, ter beperking van de aansprakelijkheid van het privévermogen van medisch specialisten, de medisch specialisten kunnen deelnemen in een commanditaire vennootschap met het ziekenhuis. Daarbij participeert de ziekenhuisstichting als behorend vennoot. De medisch specialisten nemen deel als commanditair vennoot in deze personenvennootschap.

Als de commanditaire vennoot kapitaal verstrekt en geen daden van beheer verricht, wordt hij als medegerechtigde in de zin van art. 3.3, 1, a Wet inkomstenbelasting 2001 aangemerkt. Hij kan dan geen beroep doen op de ondernemersfaciliteiten (zelfstandigenaftrek en mkb-winstvrijstelling). Als de commanditaire vennoot daden van beheer verricht, is hij civielrechtelijk (hoofdelijk) aansprakelijk en kan hij als ondernemer worden aangemerkt.

## **5. Goodwill**

Een van de punten die bij het overleg tussen OMS, NVZ, het ministerie van VWS en het ministerie van Financiën aan de orde zijn gekomen, betreft de door de huidige medische specialisten/vrije beroepsbeoefenaren in het verleden betaalde goodwill. Besproken is welke mogelijkheden er zijn om, in die gevallen waar het wenselijk is, de praktijk goodwillvrij te maken. In het bestuurlijk overleg tussen OMS, NVZ en het ministerie van VWS van 24 september 2013 is in dat verband gesproken over de transitiegelden voor ondersteuning van de overgang naar integrale tarieven, waarvan een deel ook zou kunnen worden besteed aan de inrichting van een goodwillfonds. Of ook daadwerkelijk een dergelijk fonds tot stand gaat komen, staat nog niet vast. Mocht een dergelijk fonds worden opgericht dan zijn onder meer de feitelijke vormgeving en uitwerking daarvan van belang, zoals de vorming van één centraal fonds of meerdere decentrale fondsen, de funding van het fonds en de looptijd van het fonds. Hierover bestaat thans nog geen helderheid.

Vooruitlopend op de mogelijke vorming van een of meerdere goodwillfonds(en) is aan het ministerie van Financiën de vraag voorgelegd of bij een eventuele oprichting van een dergelijk fonds ermee akkoord kan worden gegaan dat geen belasting wordt geheven op het moment



Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen



Orde van Medisch Specialisten

<b>Datum</b>	<b>Referentie</b>	<b>Pagina</b>
17 december 2013	10008350/kn.hp	14/14

dat de specialist de aanspraak op het fonds verkrijgt, maar pas op het moment dat daadwerkelijk een uitkering uit het fonds wordt ontvangen ("pay as you earn"). Het ministerie van Financiën heeft toegezegd positief te staan tegenover een dergelijke fiscale behandeling en heeft de bereidheid uitgesproken daarbij qua systematiek aansluiting te zoeken bij de oplossing die destijds is getroffen voor het goodwillfonds huisartsen (zie besluit 9 maart 2001, CPP 2000/3022). Dit zal te zijner tijd in een beleidsbesluit worden gepubliceerd.

Het ministerie van Financiën heeft toegezegd eventuele vragen die opkomen bij de nadere uitwerking, daaronder begrepen de situatie van overgang van ondernemerschap naar dienstbetrekking, te zullen beantwoorden.

## **6. Coördinatie vragen over praktijkgevallen**

NVZ en OMS hebben het ministerie van Financiën verzocht om centrale coördinatie van vragen over praktijkgevallen. Het ministerie van Financiën heeft dit toegezegd. Dit betekent dat eventuele vragen via de lokale belastinginspecteurs lopen en dat deze afstemmen met het centrale coördinatiepunt: Belastingdienst/LTO, t.a.v. heer drs. ir. L.M.F. Verberkt, Postbus 18280, 3501 CG Utrecht.

Hoogachtend,

Yvonne van Rooy,  
voorzitter NVZ

Janko de Jonge,  
voorzitter Kamer Vrij Beroep OMS

## Bijlage: Factsheet

NVZ en OMS hebben met het ministerie van Financiën gesproken over fiscale aspecten van besturingsmodellen voor ziekenhuizen en medisch specialisten op grond waarvan medisch specialisten hun zelfstandige status zouden kunnen behouden.

In deze factsheet treft u een samenvatting op hoofdlijnen van de besproken fiscale aspecten van vier modellen waarin behoud van de zelfstandige status mogelijk kan zijn. Ook is het punt van aansprakelijkheid van medisch specialisten opgenomen in deze samenvatting.

Deze factsheet mag u slechts als leidraad beschouwen. Voor uitgangspunten, context en details van de modellen en resultaten van de gesprekken met Financiën verwijzen wij u naar de brief.

Model	IB Medisch specialist	Aansprakelijkheid Medisch specialist	VPB Ziekenhuis	LH Ziekenhuis	BTW Medisch specialist / maatschap
<b>Specialisten-maatschap met samenwerkings-overeenkomst</b>	Winst uit onderneming afhankelijk van weging criteria ondernemerschap, waarbij meerdere opdrachtgevers niet doorslaggevend is	Voor gelijke delen	Vrijgesteld, conform gebruikelijke voorwaarden	Niet inhoudingsplichtig voor maten. En in beginsel niet inhoudingsplichtig voor personeel in dienst van de maatschap. Wanneer dit toch het geval zou zijn, geldt de doorbetaald-loonregeling	Vrijgesteld m.b.t. gezondheidskundige (zorg) diensten en vergoedingen ziekenhuis voor hiermee verbonden kosten

Model	IB Medisch specialist	Aansprakelijkheid Medisch specialist	VPB Ziekenhuis	LH Ziekenhuis	BTW Medisch specialist / BV
<b>Specialisten-BV met samenwerkings-overeenkomst</b>	Inkomsten uit PH-BV voor arbeid kwalificeren als loon, het restant kwalificeert als inkomen uit aanmerkelijk belang	Beperkte aansprakelijkheid	Vrijgesteld conform gebruikelijke voorwaarden	Niet inhoudingsplichtig voor aanmerkelijk belanghouders. In beginsel niet inhoudingsplichtig voor personeel in dienst van de maatschap. Wanneer dit toch het geval zou zijn, geldt de doorbetaald-loonregeling	Vrijgesteld m.b.t. gezondheidskundige (zorg) diensten en vergoedingen ziekenhuis voor hiermee verbonden kosten

Model	IB Medisch specialist	Aansprakelijkheid Medisch specialist	VPB Ziekenhuis VOF	LH Ziekenhuis VOF	BTW Ziekenhuis VOF
<b>Specialisten- maatschap met inbreng in ziekenhuis- VOF</b>	Winst uit onderneming	Hoofdelijk, voor gelijke delen	Vrijgesteld voor zover het het zakelijk vastgestelde winsttaandeel uit de VOF van het ziekenhuis betreft	Niet inhoudings- plichtig	Vrijgesteld wanneer de wet winstuitkering mogelijk wordt (wanneer nodig via beleidsbesluit Financiën)

Model	IB Medisch specialist	Aansprakelijkheid Medisch specialist	VPB Ziekenhuis BV	LH Ziekenhuis BV	BTW Ziekenhuis BV
<b>Specialisten coöperatie van PH BV's met aandelen in ziekenhuis- BV</b>	Inkomsten uit PH- BV voor arbeid is loon, restant is inkomen uit aanmerkelijk belang	Beperkte aansprakelijkheid	Niet vrijgesteld	In beginsel niet inhoudings- plichtig. In geval dit toch zo zou zijn, geldt de doorbetaald- loonregeling	Vrijgesteld wanneer de wet winstuitkering mogelijk wordt (wanneer nodig via beleidsbesluit Financiën)