

Circulaire 2022/C/46 betreffende de samenwerkingsverbanden tussen zorginstellingen

Deze circulaire heeft tot doel de draagwijdte van de vrijstellingen van artikel 44, § 2, 1°, 2° en 4°, van het Btw-Wetboek toe te lichten in het kader van samenwerkingsverbanden tussen zorginstellingen.

belasting over de toegevoegde waarde ; vrijstellingen ; verplichtingen ; medische sector ; sociale sector ; beroepsopleiding ; samenwerkingsverbanden tussen zorginstellingen ; herfacturatie

FOD Financiën, 06.05.2022

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

Inhoud

Afdeling 1. Inleiding.....	3
A. Voorwerp van de circulaire.....	3
B. Types van samenwerkingsverbanden.....	3
Samenwerking type I.....	3
Samenwerking type II.....	4
Samenwerking type III.....	4
Samenwerking type IV.....	4
Samenwerking type V.....	5
Afdeling 2. Wettelijk kader.....	5
Afdeling 3. Definities.....	6
Afdeling 4. Toepassing van de vrijstellingen van artikel 44, § 2, 1°, a), en 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek op de handelingen verstrekt tussen zorginstellingen.....	8
A. Europese rechtspraak.....	8
B. Omzetting Europese rechtspraak in voorwaarden voor de vrijstelling van handelingen verstrekt tussen zorginstellingen.....	8
Afdeling 5. Samenwerkingsverbanden van het type I, II en III.....	10
Afdeling 6. Samenwerkingsverbanden van het type IV.....	11
A. Algemeen.....	11
B. Voorbeelden van vrijgestelde handelingen op grond van artikel 44, § 2, 1°, a), of 2° van het Btw-Wetboek.....	12
1. Diensten van verzorging.....	13

2.	De terbeschikkingstelling van goederen of infrastructuur	13
3.	De terbeschikkingstelling van personeel	14
C.	Voorbeelden van belaste handelingen	15
	Het verstrekken van maaltijden of het wassen van linnen	15
	Het leveren van geneesmiddelen door een ziekenhuisapotheek aan een zorginstelling die geen ziekenhuis is.....	15
	Vervoerdiensten	15
	Diverse.....	15
	Afdeling 7. Samenwerkingsverbanden van het type V	16
	Afdeling 8. Vrijstelling van artikel 44, § 2, 4°, van het Btw-Wetboek: beroepsopleiding en -herscholing	16
	Afdeling 9. Slotbepalingen	17

Afdeling 1. Inleiding

A. Voorwerp van de circulaire

1. In de zorgsector bestaan reeds verschillende vormen van samenwerking. In het streven naar een kwaliteitsvolle zorg met aandacht voor kostenbeheersing, teneinde de dekkingsgraad van de zorgverlening te optimaliseren, neemt de samenwerking tussen zorginstellingen in de welzijns- en gezondheidszorg steeds meer toe. Deze samenwerkingsvormen kunnen door de overheid gestuurd worden maar ontstaan soms ook spontaan op initiatief van de zorginstellingen zelf.

De samenwerkingsverbanden tussen zorginstellingen vormen een middel om de zorgbehoevende personen multidisciplinair of interdisciplinair zorg aan te bieden waarbij het welzijn van de zorgbehoevende persoon centraal staat. De samenwerking tussen zorginstellingen beoogt het bijeenbrengen van verschillende competenties bij één zorginstelling die deze aangepaste zorgen aan de zorgbehoevende verstrekt.

In het kader van dergelijke samenwerkingsverbanden, die tot doel hebben een volledige zorgprestatie aan een zorgbehoevende persoon te verstrekken, verrichten zorginstellingen onderling diensten en leveringen van goederen die ze tegen kostprijs aan elkaar doorrekenen. In de relatie met de zorgbehoevende persoon treedt er in principe maar één zorgverstrekende instelling op.

In de zorgsector zijn er vragen gerezen omtrent de behandeling op het vlak van de btw van de handelingen die in het kader van dergelijke samenwerkingsverbanden tussen zorginstellingen worden verricht.

2. Onderhavige circulaire licht deze btw-problematiek toe in het kader van de vrijstellingen van de artikel 44, § 2, 1°, a) (nieuw), 44, § 2, 2° en 44, § 2, 4°, van het Btw-Wetboek.

Deze circulaire beperkt zich dan ook tot de bespreking van voornoemde wettelijke bepalingen. Indien de voorwaarden voor de toepassing van de btw-vrijstelling op grond van die wetsbepalingen niet voldaan zijn, dient te worden onderzocht of er geen vrijstelling mogelijk is op grond van een andere bepaling van artikel 44 van het Btw-Wetboek.

B. Types van samenwerkingsverbanden

3. In de zorgsector kan men vijf verschillende types van samenwerkingsverbanden onderscheiden.

De eerste vier samenwerkingsverbanden zijn in principe ingegeven vanuit een **zorgfinaliteit**.

Samenwerking type I

4. Deze samenwerking gebeurt in het kader van een door de overheid specifiek daartoe gecreëerd juridisch geformaliseerd duurzaam samenwerkingsverband.

De samenwerking speelt zich af binnen specifiek ontworpen rechtsfiguren.

Bedoeld zijn de **associaties van ziekenhuizen** (koninklijk besluit van 25.04.1997 houdende nadere omschrijving van de associatie van ziekenhuizen en van de bijzondere normen waaraan deze moet

voldoen, BS 18.06.1997), de **ziekenhuisgroeperingen** (koninklijk besluit van 30.01.1989 houdende vaststelling van aanvullende normen voor de erkenning van ziekenhuizen en ziekenhuisdiensten alsmede tot nadere omschrijving van de ziekenhuisgroeperingen en van de bijzondere normen waaraan deze moeten voldoen, BS 21.02.1989) en **fusies van ziekenhuizen** (koninklijk besluit van 31.05.1989 houdende nadere omschrijving van de fusie van ziekenhuizen en van de bijzondere normen waaraan deze moet voldoen, BS 05.07.1989).

Daarnaast zijn ook bedoeld, de **locoregionale klinische ziekenhuisnetwerken** (wet van 28.02.2019 tot wijziging van de gecoördineerde wet van 10.07.2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen, wat de klinische netwerking tussen ziekenhuizen betreft, BS van 28.03.2019).

Onder locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk wordt verstaan: 'een door de op grond van de artikelen 128, 130 of 135 van de Grondwet bevoegde overheden voor het gezondheidszorgbeleid erkende duurzame en juridisch geformaliseerde samenwerking met rechtspersoonlijkheid tussen minstens twee op het ogenblik van de oprichting van het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk afzonderlijk erkende niet-psychiatrische ziekenhuizen, uitgezonderd ziekenhuizen die enkel beschikken over psychiatrische ziekenhuisdiensten (kenletter A, T of K) samen met gespecialiseerde diensten voor behandeling en revalidatie (kenletter Sp) of een dienst voor geriatrie (kenletter G), die zich binnen een geografisch aansluitend gebied bevinden en die complementair en rationeel locoregionale zorgopdrachten aanbieden'.

Samenwerking type II

5. Bepaalde experimenten inzake samenwerking tussen zorginstellingen met het oog op de realisatie van een welbepaald zorgprogramma en -project worden door de overheid **erkend en/of gefinancierd**. Het kan ook gaan om tijdelijke samenwerkingen.

Het zou bijvoorbeeld kunnen gaan over een samenwerking waarvoor de koning in toepassing van artikel 107 van de gecoördineerde wet van 10.07.2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen, *'in specifieke financieringswijzen [kan] voorzien om, op experimentele basis, en beperkt in de tijd, een prospectieve en programmeoriënteerde financiering van zorgcircuits en netwerken mogelijk te maken'*.

Samenwerking type III

6. Sommige samenwerkingen tussen verschillende zorginstellingen ter realisatie van een zorgproject worden **voorzien** door de overheid zonder dat deze projecten of deze samenwerkingen het voorwerp uitmaken van een formele erkenning. Dit is bijvoorbeeld het geval met de supraregionale zorgopdrachten waarvoor een locoregionaal ziekenhuisnetwerk een afzonderlijke supraregionale duurzame en juridisch geformaliseerde samenwerking (d.w.z. een overeenkomst) aangaat met minimum één en maximum drie referentiepunten (een referentiepunt is een ziekenhuis dat een supraregionale zorgopdracht aanbiedt).

Samenwerking type IV

7. Sommige samenwerkingen met zorgfinaliteit ontstaan spontaan tussen zorginstellingen, zonder enige tussenkomst of steun van de overheid.

Samenwerking type V

8. Tussen zorginstellingen kunnen ook samenwerkingen bestaan die geen betrekking hebben op zorg.

Afdeling 2. Wettelijk kader

9. Artikel 44, § 2, 1^o, a), van het Btw-Wetboek, zoals gewijzigd door artikel 3 van de wet van 11.07.2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft (BS 20.07.2021) is de omzetting in het Belgisch recht van artikel 132, lid 1, sub b) van de richtlijn 2006/112/EG van de raad van 28.11.2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Voornoemd artikel stelt vrij van de btw de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen verricht door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria.

10. Deze vrijstelling is **niet van toepassing** op de diensten die betrekking hebben op **ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel**.

11. De nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende diensten en leveringen van goederen zijn **uitgesloten** van de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 1^o, a), van het Btw-Wetboek, in de volgende gevallen:

- wanneer zij **niet onontbeerlijk** zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen
- wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in **rechtstreekse mededinging** met aan de belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

12. Door artikel 44, § 2, 1^o, b), van het Btw-Wetboek wordt het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen van de btw vrijgesteld.

13. De circulaire 2021/C/114 van 20.12.2021 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging, becommentarieert de gewijzigde bepalingen opgenomen in het nieuwe artikel 44, §§ 1 en 2, 1^o, a), van het Btw-Wetboek, en meer in het bijzonder ook, wat dient te worden verstaan onder diensten met een therapeutisch doel.

In het kader van de bespreking van de diensten tussen zorginstellingen binnen een samenwerkingsverband dient uiteraard rekening te worden gehouden met de inhoud van die circulaire. Zo zijn bijvoorbeeld de ingrepen of behandelingen die louter esthetisch van aard zijn, niet vrijgesteld op grond van artikel 44, § 2, 1^o, a), van het Btw-Wetboek.

In dit verband wordt opgemerkt dat de bevoegde wetgever in bepaalde gevallen de samenwerking tussen ziekenhuizen als een noodzakelijke hefboom heeft gezien om een toegankelijke en kwaliteitsvolle gezondheidszorg te garanderen. *'Het is evident dat, waar de ter zake bevoegde wetgever de in het kader van die samenwerking gestelde handelingen als noodzakelijk of onontbeerlijk aanmerkt om een betaalbare en kwaliteitsvolle gezondheidszorg te garanderen, ook voor btw-doeleinden tot eenzelfde conclusie moet worden gekomen, zodat die handelingen als nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende*

handelingen de vrijstelling genieten, voor zover het daarbij niet gaat om diensten die geen noodzakelijk verband houden met de vrijgestelde ziekenhuisdiensten. Dergelijke diensten zijn dan immers niet onontbeerlijk om de door de medische diensten beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken.' (Kamer 2020-2021, DOC 55 1369/002, 10).

14. Artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek, dat de omzetting is in het Belgisch recht van artikel 132, lid 1, sub g) en h) van voornoemde richtlijn 2006/112/EG van de raad van 28.11.2006, stelt vrij van de btw de diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid en met de bescherming van kinderen en jongeren en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de bevoegde overheid als instellingen van sociale aard worden erkend. Worden met name bedoeld:

- de instellingen die de bejaardenzorg tot doel hebben
- de kinderbewaarplaatsen, de zuigelingentehuizen en de instellingen die in hoofdzaak het toezicht over jongelui en de zorg voor hun onderhoud, opvoeding en vrijetijdsbesteding tot doel hebben
- de instellingen voor gezinshulp
- de centra voor levens- en gezinsvragen
- de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen
- de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding
- de instellingen die de gehandicaptenzorg tot doel hebben
- de instellingen die de begeleiding, de omkadering of de opvang van personen die zich in materiële of morele moeilijkheden bevinden tot doel hebben
- de instellingen bedoeld in het koninklijk besluit van 17.12.2003 betreffende de subsidiëring van instellingen die voorzien in een gespecialiseerde begeleiding voor burgers die betrokken zijn in een gerechtelijke procedure
- de externe diensten erkend bij het koninklijk besluit van 27.03.1998 betreffende de externe diensten voor preventie en bescherming op het werk en de gemeenschappelijke interne diensten die voldoen aan de voorwaarden van het koninklijk besluit van 27.10.2009 betreffende de oprichting van een gemeenschappelijke interne dienst voor preventie en bescherming op het werk.

Afdeling 3. Definities

15. Voor een goed begrip van deze circulaire dienen eerst een aantal begrippen te worden gedefinieerd.

16. De instellingen die beoogd zijn in de artikelen 44, § 2, 1°, a), en 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek (ziekenhuizen, klinieken, rusthuizen, kinderbewaarplaatsen, enzoverder) worden in het licht van onderhavige circulaire '**zorginstellingen**' genoemd. Het feit dat deze instellingen in bepaalde gevallen de hoedanigheid van een gemengde btw-belastingplichtige zouden hebben, wijzigt de definitie van het begrip 'zorginstelling' niet.

17. In dit opzicht nemen de locoregionale klinische ziekenhuisnetwerken een bijzondere plaats in. Ziekenhuizen zijn immers verplicht deel uit te maken van zo'n netwerk en kunnen gevraagd worden een bijdrage te betalen aan het netwerk met rechtspersoonlijkheid waarvan ze deel uitmaken. **Deze bijdrage heeft tot doel het beheer van het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk te financieren.**

Elk ziekenhuis dat deel uitmaakt van zo'n netwerk beschikt over minstens een vertegenwoordiger in het beheerorgaan van het netwerk. Het beheer heeft volgende opdrachten (artikel 16 van de wet van 28.02.2019 tot wijziging van de gecoördineerde wet van 10.07.2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen, wat de klinische netwerking tussen ziekenhuizen betreft, BS van 28.03.2019):

- 1° het bepalen van de strategie inzake het aanbod aan locoregionale zorgopdrachten
- 2° de coördinatie van het aanbod aan algemene en gespecialiseerde zorgopdrachten tussen de ziekenhuizen van het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk
- 3° de toegankelijkheid van alle locoregionale zorgopdrachten waarborgen aan alle patiënten die de betrokken ziekenhuiszorg nodig hebben
- 4° de keuze van de referentiepunten voor supraregionale zorgopdrachten buiten het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk, het maken van verwijs- en terugverwijsafspraken en het sluiten van samenwerkingsovereenkomsten met deze referentiepunten
- 5° het formuleren van een opnamebeleid voor het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk waardoor onder meer wordt gegarandeerd dat de patiënt de zorg ontvangt die aan zijn behoeften is aangepast
- 6° het formuleren van taak- en werkafspraken met inbegrip van verwijs- en terugverwijsafspraken met betrekking tot de zorg van de patiënten binnen het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk met het oog op de zorgcontinuïteit binnen het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk
- 7° het vastleggen van schriftelijke afspraken over het ter beschikking stellen van middelen, waaronder financiële middelen, noodzakelijk voor de uitvoering van de opdrachten van het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk
- 8° het overleg plegen omtrent de aangelegenheden die de ziekenhuizen die deel uitmaken van het netwerk op netwerkniveau ter discussie voorleggen.

De beslissingen die in toepassing van de voormelde punten worden genomen zijn bindend voor de ziekenhuizen die deel uitmaken van het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk.

18. Uit bovenstaande blijkt derhalve dat de strategische en algemene en coördinerende beleidsbeslissingen in verband met het zorgaanbod van de ziekenhuizen die deel uitmaken van het netwerk verschoven zijn van het niveau ziekenhuis naar het niveau netwerk. Aangezien het hier bovendien om handelingen gaat die betrekking hebben op de uitoefening van de geneeskunde in de ziekenhuizen en rechtstreeks **gericht zijn op het aanbieden van een volledige zorgprestatie aan zorgbehoevende personen**, is het duidelijk dat de bijdragen die de ziekenhuizen betalen voor de uitvoering van deze taken door het netwerk, in deze specifieke juridische door de bevoegde overheid opgelegde context, de vrijstelling van artikel 44, § 2, 1), a) van het Btw-Wetboek genieten, ook al is het netwerk zelf *strictu sensu* niet als zorginstelling aan te merken.

Zorginstellingen verstrekken goederen of diensten aan zorgbehoevende personen. Het begrip '**zorgbehoevende persoon**' omvat alle personen die een behoefte hebben aan of gebruik maken van de verzorging, de opvang of begeleiding die wordt verstrekt door de instellingen beoogd in artikel 44, § 2, 1°, a), of 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek. Worden onder meer beoogd: zieken, rusthuisbewoners, kinderen opgevangen in een kinderbewaarplaats/zuigelingentehuis, gehandicapten, patiënten ...

19. Onder '**zorgpersoneel**' dient te worden verstaan het personeel dat rechtstreeks betrokken is bij de verzorging van zorgbehoevende personen en handelingen stelt inzake de diagnose, de behandeling, de genezing, de opvang, de begeleiding of de verzorging van deze zorgbehoevende persoon.

Afdeling 4. Toepassing van de vrijstellingen van artikel 44, § 2, 1°, a), en 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek op de handelingen verstrekt tussen zorginstellingen

A. Europese rechtspraak

20. Overeenkomstig vaste rechtspraak van het Europees Hof van Justitie dient, gelet op het doel van de vermindering van kosten van de gezondheidszorg, het begrip medische verzorging in artikel 132, lid 1, sub b) van de richtlijn 2006/112/EG veeleer ruim te worden uitgelegd. Daarbij is wel van belang dat de prestaties die onder dit begrip vallen tot doel hebben de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen (zie o.a. arresten C-45/01, Dornier, 06.11.2003; C-394/04 en C-395/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon - Ygeai AE, 01.12.2005; C-262/08, CopyGene A/S, 10.06.2010).

21. Medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van behoud of herstel, van de gezondheid van de mens vallen ook onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub b) en c) van de richtlijn 2006/112/EG (zie o.a. arresten C-212/01, Unterpertinger, 20.11.2003, punten 40-41; C-106/05, L.u.P. GmbH, 8.06.2006, punt 29, C-86/09, Future Health Technologies Ltd., 10.06.2010, punt 41).

22. Voorts stelt het hof dat, gelet op het doel van artikel 132, lid 1, sub b) van de richtlijn 2006/112/EG, bedoelde vrijstelling enkel diensten die logischerwijze verband houden met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken, 'handelingen die (...) nauw samenhangen' in de zin van deze bepaling kunnen vormen (zie o.a. arrest C-394/04 en C-395/04, *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon - Ygeai AE*, 01.12.2005).

23. Bovendien moet worden opgemerkt dat de vrijstellingen van artikel 132 van de richtlijn 2006/112/EG niet voorzien in een btw-vrijstelling voor alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel voor die welke gedetailleerd worden opgesomd en omschreven (zie o.a. arresten C-107/84, Commissie/Duitsland, van 11.07.1985, punt 17, C-307/01, D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, van 20.11.2003, punt 54, C-86/09, *Future Health Technologies*, van 10.06.2010, punt 29).

B. Omzetting Europese rechtspraak in voorwaarden voor de vrijstelling van handelingen verstrekt tussen zorginstellingen

24. Zowel de vrijstelling in het kader van de uitoefening van (para)medische beroepen (artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek) als de vrijstelling van toepassing op ziekenhuisverpleging en medische verzorging (artikel 44, § 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek), hebben tot doel alle vrijstellingen van medische diensten sensu stricto te regelen (H.v.J., 10.09.2002, C-141/00, Kügler, punt 36). Ze vormen immers afwijkingen van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

Het begrip medische verzorging is voor beide vrijstellingen dan ook hetzelfde en doelt noodzakelijkerwijze op een activiteit bestemd om de gezondheid van de mens te beschermen en impliceert dus dat verzorging aan een patiënt wordt verstrekt (H.v.J., 20.11.2003, C-307/01, *d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, punt 23).

Algemene verzorging en huishoudelijke hulp verstrekt aan personen die fysiek of economisch hulpbehoevend zijn hangen in beginsel samen met maatschappelijk werk en vallen onder het begrip diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid (artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek, zie H.v.J., 10.09.2002, C-141/00, *Kügler*, punt 44).

Verder dient te worden opgemerkt dat artikel 44, § 2, 1°, a), noch artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek vereisen dat de afnemer van de handeling een zorgbehoevende persoon is. De vrijstelling is bijgevolg eveneens van toepassing indien de afnemer een andere zorginstelling is.

25. De voorwaarden waaraan een tussen zorginstellingen verrichte handeling dient te voldoen om de vrijstelling van voormelde artikelen te kunnen genieten, werden bepaald aan de hand van bovenvermelde Europese rechtspraak.

1ste voorwaarde: de handeling wordt verricht door een in artikel 44, § 2, 1°, a), of 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek beoogde zorginstelling voor een andere door voornoemde bepalingen beoogde zorginstelling. Zie niettemin nummer 26 voor de handelingen in het kader van locoregionale klinische ziekenhuisnetwerken en supraregionale zorgopdrachten.

2de voorwaarde: de handeling moet **rechtstreeks betrekking hebben op een prestatie die tot doel heeft het stellen van een diagnose, behandeling, genezing, opvang, begeleiding of verzorging van een zorgbehoevende persoon**. De handeling moet bijgevolg **noodzakelijk** zijn om voornoemd doel te bereiken.

Het is niet voldoende dat de handelingen door de ontvangende instelling gebruikt worden in het kader van haar zorgfunctie. De handeling moet noodzakelijk zijn voor het bereiken van dit doel en **rechtstreeks** gericht zijn op het stellen van een diagnose, behandeling, genezing, opvang, begeleiding of verzorging van een zorgbehoevende persoon. Het zal bijgevolg hoofdzakelijk gaan om diensten verricht met tussenkomst van zorgpersoneel of het ter beschikking stellen van gespecialiseerde, medische uitrusting of infrastructuur.

Anderzijds is het zo dat handelingen die op zich niet aangemerkt kunnen worden als een zorgprestatie toch de vrijstelling kunnen genieten wanneer zij onderdeel zijn van een complexe handeling die wel betrekking heeft op het stellen van een diagnose, behandeling, genezing, opvang, begeleiding of verzorging van een zorgbehoevende persoon en dus **zorgfinaliteit** heeft (zie nummer 32 e.v.). Zie niettemin het vermoeden opgenomen onder nummer 26.

3de voorwaarde: het vrijstellen van de prestatie mag niet leiden tot concurrentievervalsing ten overstaan van een niet-vrijgestelde belastingplichtige.

Deze derde voorwaarde is gesteund op artikel 134 van de richtlijn 2006/112/EG en op artikel 44, § 2, 1°, a), derde lid, van het Btw-Wetboek.

Of er sprake is van concurrentievervalsing is een feitenkwestie. Het loutere feit dat commerciële ondernemingen soortgelijke handelingen verrichten met toepassing van btw volstaat niet om de toepassing van de vrijstelling te weigeren.

Er is immers vereist dat er sprake is van een 'rechtstreekse mededinging' wat o.m. vereist dat de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen gericht zijn op hetzelfde publiek als dat waarop commerciële ondernemingen zich richten zodat in dezelfde

consumentenbehoefte wordt voorzien. In dat kader dient o.m. de relevante markt in kaart gebracht te worden en dient beoordeeld te worden of er sprake is van concurrentieverstoring op die markt.

Daarenboven moet de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handeling in de eerste plaats worden verricht met het doel extra opbrengsten te verkrijgen. Het feit dat handelingen tegen kostprijs worden aangerekend, sluit in de regel uit dat aan deze voorwaarde zou zijn voldaan.

Wanneer een marktdeelnemer zich omwille van de aard van de door een zorginstelling verrichte handelingen benadeeld voelt door de toepassing van de btw-vrijstelling in hoofde van een zorginstelling en derhalve concurrentieverstoring ondervindt, kan hij een **klacht** indienen bij de centrale diensten van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, Dienst Operationele Expertise & Ondersteuning, dienst btw (aagfisc.exp.tva.btw@minfin.fed.be), die als enige bevoegd is voor de behandeling van zulke klacht.

Deze klacht moet gemotiveerd zijn, de identiteit van de betrokken zorginstelling vermelden evenals de identiteit van de benadeelde marktdeelnemer (indien de klacht door een vertegenwoordiger wordt ingediend). De administratie waarborgt de anonimiteit van de benadeelde marktdeelnemer ten opzichte van de betrokken zorginstelling. De btw-vrijstelling kan slechts worden ingetrokken na onderzoek van het dossier waarbij de betrokken partijen afzonderlijk door de administratie worden gehoord.

De dienst btw van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit zal deze klacht onderzoeken zelfs indien de zorginstelling en/of het samenwerkingsverband waarvan de zorginstelling deel uitmaakt, beschikt over een eerdere beslissing van de administratie waarin ze zich gunstig heeft uitgesproken over het toepassen van artikel 44, § 2, 1°, a), en 2°, van het Btw-Wetboek.

De administratie kan bij gemotiveerde beslissing de vrijstelling intrekken wanneer zij concurrentieverstoring vaststelt. Al naargelang de feitelijke omstandigheden kan het intrekken van de vrijstelling betrekking hebben op een deel of op het geheel van de activiteit van de betrokken zorginstelling.

De concurrentieverstoring kan uiteraard door de administratie zelf worden opgeworpen, bijvoorbeeld naar aanleiding van een fiscaal toezicht.

Afdeling 5. Samenwerkingsverbanden van het type I, II en III

26. De overheidsgestuurde **samenwerkingsvormen type I, II en III**, hebben in hoofdzaak tot doel de kwaliteit van de zorgverstrekking te verbeteren en/of een zo volledig mogelijke zorgprestatie aan zorgbehoevende personen aan te bieden, en niet de loutere kostenoptimalisatie, los van de zorg. Daarom wordt er in eerste instantie van uitgegaan dat de in het kader van deze samenwerkingen verrichte handelingen **tussen zorginstellingen, tussen zorginstellingen en het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk waarvan ze deel uitmaken en tussen een locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk en een referentiepunt van een ander netwerk in het kader van een supra-regionale zorgopdracht**, prestaties zijn die het stellen van een diagnose, behandeling, genezing, opvang, begeleiding of verzorging van een zorgbehoevende persoon tot doel hebben of er deel van uitmaken (zie tweede voorwaarde onder nummer 25).

In dit verband wordt benadrukt dat samenwerkingsovereenkomsten tussen zorginstellingen of locoregionale klinische ziekenhuisnetwerken en andere dan zorginstellingen (bijvoorbeeld een producent van of groothandel in medicijnen) niet door deze circulaire worden beoogd.

27. Tevens wordt ervan uitgegaan dat, gelet op het kader waarin deze samenwerkingen tussen zorginstellingen ontstaan, de niet-toepassing van de btw niet leidt tot concurrentievervalsing met andere marktdeelnemers aangezien de gestelde handelingen er niet op gericht zijn extra inkomsten te genereren, o.m. omdat zij in de regel tegen kostprijs (d.i. rekening houdende met directe en indirecte kosten) worden aangerekend (zie derde voorwaarde onder nummer 25). Mocht evenwel blijken dat dit toch het geval is, zodat niet voldaan is aan de derde vrijstellingsvoorwaarde, dan zal de vrijstelling van de betreffende samenwerking door de centrale diensten van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit opnieuw worden onderzocht (zie nummer 25).

28. Er mag bijgevolg, in principe, van worden uitgegaan dat de handelingen **tussen zorginstellingen, tussen zorginstellingen en het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk waarvan ze deel uitmaken en tussen een locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk en een referentiepunt van een ander netwerk in het kader van een supra-regionale zorgopdracht**, verricht in het kader van samenwerkingsverbanden van de types I, II of III, van de btw vrijgesteld zijn.

Voormelde vereenvoudigingsmaatregel met betrekking tot de samenwerkingsverbanden van het type I, II en III is erop gericht de bewijslast in hoofde van de zorginstellingen binnen deze types van samenwerkingsverbanden te verlichten.

29. De administratie zal toezien op het oneigenlijk gebruik van de btw-vrijstelling voor handelingen die niet kaderen in één van voornoemde samenwerkingsverbanden. De zorginstellingen dienen daarom steeds in het bezit te zijn van de door hen aangegane samenwerkingsovereenkomsten.

Bovendien behoudt de administratie zich het recht voor om op voornoemde vereenvoudigingsmaatregel terug te komen indien de toepassing ervan tot misbruiken zou leiden of ingeval de overheid samenwerkingsverbanden zou voorzien, erkennen of aansturen die erop gericht zijn handelingen zonder zorgfinaliteit te verstrekken.

30. Hoewel een belastingplichtige die leveringen van goederen of diensten verricht die krachtens artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld er niet toe gehouden is een factuur uit te reiken (zie artikel 53, § 2, van het Btw-Wetboek), **eist** de administratie, met het oog op een transparante en correcte toepassing van de vrijstelling, dat een zorginstelling die binnen een samenwerking van het type I, II of III een handeling verstrekt aan een andere zorginstelling, een **factuur** uitreikt aan haar medecontractant.

Deze facturatie dient voldoende **gedetailleerd** te zijn en dient o.a. te verwijzen naar deze circulaire, het samenwerkingsverband, het zorgprogramma of -project in het kader waarvan de samenwerking plaatsvindt en naar het type samenwerkingsvorm (I, II of III).

Afdeling 6. Samenwerkingsverbanden van het type IV

A. Algemeen

31. Voor **samenwerkingsverbanden van het type IV** dienen alle handelingen tussen de samenwerkende instellingen individueel getoetst te worden aan de drie gestelde voorwaarden (zie nummer 25).

32. Vooraleer na te gaan of een handeling onder voornoemde vrijstellingsvoorwaarden valt, dient de handeling de juiste kwalificatie te krijgen.

33. Volgens vaste rechtspraak van het Europees Hof van Justitie moet, wanneer een handeling uit een reeks elementen en verrichtingen bestaat, rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde met name te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één prestatie gaat en of, in dit laatste geval, deze prestatie als levering van goederen dan wel als dienstverrichting moet worden gekwalificeerd (zie in die zin arresten C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, 02.05.1996, punten 12-14, C-41/04, Levob Verzekeringen en OV Bank, 27.10.2005, punt 19 en C-111/05, Aktiebolaget NN, 29.03.2007, punt 21).

34. Het hof heeft tevens geoordeeld dat elke handeling in principe als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast. Het is dan ook in de eerste plaats van belang om vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn teneinde te bepalen of de belastingplichtige meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofdprestaties dan wel één prestatie aan zijn klant verleent.

Er is sprake van één prestatie ingeval twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige aan zijn klant verstrekt, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (reeds aangehaalde arresten *Levob Verzekeringen en OV Bank*, punten 20 en 22 en *Aktiebolaget NN*, punten 22 en 23).

Voorts moet een handeling beschouwd worden als bijkomend bij een hoofdhandeling wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdhandeling van de dienstverrichter/leverancier zo aantrekkelijk mogelijk te maken (zie o.a. arrest *Aktiebolaget NN*, reeds aangehaald, punt 28). De bijkomende handeling zal in voorkomend geval het fiscale lot van de hoofdhandeling delen.

Voorbeeld

35. Een ziekenhuis A stelt (op niet exclusieve wijze) een medische scanner ter beschikking van ziekenhuis B. Naast de kosten voor de terbeschikkingstelling van de scanner rekent ziekenhuis A ook de met deze terbeschikkingstelling verbonden kosten voor het gebruik van linnen, schoonmaak en administratieve ondersteuning door aan ziekenhuis B. Deze bijkomende kosten zullen in principe het fiscale lot van de hoofdhandeling (= terbeschikkingstelling scanner) volgen.

B. Voorbeelden van vrijgestelde handelingen op grond van artikel 44, § 2, 1°, a), of 2° van het Btw-Wetboek

36. Zoals reeds gezegd onder nummer 31 dienen voor **samenwerkingsverbanden van het type IV** alle handelingen tussen de samenwerkende zorginstellingen individueel getoetst te worden aan de drie vrijstellingsvoorwaarden (zie nummer 25).

37. De draagwijdte van de vrijstellingsvoorwaarden wordt aan de hand van enkele voorbeelden verduidelijkt.

1. Diensten van verzorging

38. Wanneer een persoon/patiënt van instelling B verzorgd/behandeld/begeleid wordt door instelling A zijn de kosten die A aan B doorrekent in verband met de verzorging, behandeling of begeleiding van die persoon/patiënt vrijgesteld van de btw. Uiteraard moet het daarbij gaan om medische verzorging met betrekking op ingrepen en behandelingen met een therapeutisch doel. Er dient immers rekening te worden gehouden met de principes bepaald in de beslissing nr. E.T.127.740 van 22.03.2016 ten aanzien van de opheffing van de medische vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en de medische verzorging voor patiënten die een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter ondergaan.

39. Dit geldt onder andere voor:

- a. Een patiënt van zorginstelling B (bijv. een initiatief beschut wonen) krijgt dagbegeleiding in het activiteitscentrum van zorginstelling A. De kosten van deze begeleiding die zorginstelling A doorrekent aan zorginstelling B zijn van de btw vrijgesteld.
- b. Zorginstelling B vangt een persoon met een beperking op. Voor zeer specifieke therapie (bijv. hydrotherapie, hippotherapie, ...) doet zorginstelling B een beroep op zorginstelling A, een erkend revalidatieziekenhuis gespecialiseerd in revalidatie bij neurologische en locomotorische aandoeningen. De kosten die A hiervoor doorrekent aan zorginstelling B zijn vrijgesteld van de btw.
- c. Een instelling voor gehandicaptenzorg neemt de zorgregie voor een persoon met een handicap in handen. In het kader hiervan doet zij een beroep op een andere zorginstelling. De kosten die door laatstbedoelde zorginstelling in verband met de verzorging van een persoon worden doorgerekend aan de instelling voor gehandicaptenzorg zijn vrijgesteld van de btw.
- d. Een psychiatrisch ziekenhuis delokaliseert een afdeling naar een algemeen ziekenhuis om een geïntegreerd zorgaanbod van algemene ziekenhuiszorg en psychiatrische ziekenhuiszorg te realiseren. De kosten in verband met de verzorging van de patiënten, die door het algemeen ziekenhuis aan het psychiatrisch ziekenhuis worden doorgerekend, zijn vrijgesteld van de btw.
- e. Een instelling voor gehandicaptenzorg A haalt patiënten op van een andere instelling voor gehandicaptenzorg B en zet hierbij gespecialiseerd begeleidingspersoneel in. De kosten die door instelling A worden doorgerekend aan instelling B zijn vrijgesteld van de btw.
- f. Het uitvoeren van RX-opnames door een ziekenhuis is een handeling die vrijgesteld is van de btw ongeacht of dit gebeurt voor bewoners van een zorgcentrum, dan wel voor andere patiënten. Enkel indien het gaat om RX-opnames met betrekking op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel, dient rekening te worden gehouden met het bepaalde in voormelde beslissing nr. E.T.127.740 van 22.03.2016.

2. De terbeschikkingstelling van goederen of infrastructuur

40. De terbeschikkingstelling van een scanner door ziekenhuis A aan ziekenhuis B is vrijgesteld wanneer ziekenhuis B (afnemer) **geen exclusief gebruiksrecht** heeft van deze scanner. Ziekenhuis A moet dus ook van deze scanner gebruik kunnen maken.

41. Wanneer ziekenhuis A evenwel een exclusief gebruiksrecht toekent aan ziekenhuis B zonder dat A er nog gebruik van kan maken, dan dient deze terbeschikkingstelling met btw te worden belast. In dit geval treedt men immers in concurrentie met andere marktdeelnemers die dergelijke apparatuur in leasing geven of verhuren. Laatstgenoemde terbeschikkingstelling is dan ook niet vrijgesteld.

42. Dezelfde redenering geldt voor de terbeschikkingstelling van paarden in het kader van hippotherapie door een instelling voor gehandicaptenzorg A aan een instelling voor gehandicaptenzorg B. Wanneer beide instellingen deze paarden kunnen gebruiken in het kader van een therapie voor personen met een beperking, zijn de kosten die instelling A hiervoor aan instelling B doorrekent vrijgesteld van btw.

Dezelfde redenering kan worden toegepast voor de terbeschikkingstelling van een infrastructuur voor hydrotherapie door ziekenhuis A aan ziekenhuis B.

3. De terbeschikkingstelling van personeel

43. Wanneer de handeling betrekking heeft op de terbeschikkingstelling van personeel, is voldaan aan de tweede voornoemde voorwaarde (zie nummer 25) wanneer het gaat om de terbeschikkingstelling van **zorgpersoneel** dat door middel van een arbeidsovereenkomst verbonden is aan een zorginstelling die beoogd wordt door artikel 44, § 2, 1°, a) of 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek en waarbij het doel van deze terbeschikkingstelling het stellen van een diagnose, behandeling, genezing, opvang, begeleiding of verzorging van een zorgbehoevende persoon is. Uiteraard moet het daarbij gaan om medische verzorging met betrekking op ingrepen en behandelingen met een therapeutisch doel. Er dient immers rekening te worden gehouden met de principes bepaald in de beslissing E.T.127.740 van 22.03.2016 ten aanzien van de opheffing van de medische vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en de medische verzorging voor patiënten die een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter ondergaan.

44. Als voorbeelden kunnen worden aangehaald:

- a. Een zorginstelling A stelt een verpleger ter beschikking van een zorginstelling B. Wanneer het administratief personeel van instelling A alle nodige administratieve taken met betrekking tot de terbeschikkingstelling van de verpleger zal verzorgen, dan zijn de administratieve kosten die *in casu* worden aangerekend eveneens van de btw vrijgesteld wanneer de terbeschikkingstelling van de verpleger (=hoofdprestatie) voldoet aan bovengenoemde voorwaarden (zie nummer 25) om deze terbeschikkingstelling van de btw vrij te stellen.
- b. Een kinderdagverblijf doet bij de begeleiding van een kind een beroep op een kinderequipe van een Centrum voor Geestelijke Gezondheidszorg voor gespecialiseerde ondersteuning. De kosten die hiervoor door het Centrum voor Geestelijke Gezondheidszorg aan het kinderdagverblijf worden doorgerekend zijn vrijgesteld van de btw.
- c. Een woonzorgcentrum doet voor de verzorging van zijn bewoners een beroep op een in ouderenzorg gespecialiseerd team van een Centrum voor Geestelijke Gezondheidszorg. De kosten die door laatstgenoemd centrum worden doorgerekend aan het woonzorgcentrum zijn vrijgesteld van de btw wanneer de terbeschikkingstelling van het verzorgend personeel zelf vrijgesteld is.
- d. De terbeschikkingstelling van de ziekenhuisapotheker van ziekenhuis A aan ziekenhuis B in het kader van de organisatie van een wachtdienst teneinde de continuïteit van de zorgverlening te garanderen is vrijgesteld. Indien gedurende de wachtdienst, voor de behandeling van een patiënt van ziekenhuis B, een geneesmiddel uit de voorraad van de ziekenhuisapothek van ziekenhuis A aan ziekenhuis B wordt geleverd, is deze levering eveneens vrijgesteld.

Het ter beschikking stellen van ander personeel dan zorgpersoneel is aan de btw onderworpen. Zodoende is de terbeschikkingstelling van ICT-personeel, administratief personeel, boekhouder, onderhoudspersoneel, chauffeur, technisch personeel, ... aan de btw onderworpen, behoudens indien de terbeschikkingstelling van dergelijke personen slechts bijkomstig is aan een vrijgestelde hoofdprestatie (zie nummer 32 e.v.).

45. Voor de samenwerkingsverbanden van het type IV dient de zorginstelling te bewijzen dat de verstrekte handelingen vrijgesteld zijn. De zorginstellingen dienen daarom steeds in het bezit te zijn van de door hen aangegane samenwerkingsovereenkomsten.

C. Voorbeelden van belaste handelingen

Het verstrekken van maaltijden of het wassen van linnen

46. Een zorginstelling A die aan zorginstelling B maaltijden verstrekt of voor deze instelling het linnen wast, treedt in concurrentie met andere belastingplichtigen die gelijkaardige handelingen verrichten (bijv. een wasserij, een traiteur) en die de vrijstelling niet kunnen genieten. Bijgevolg is niet voldaan aan de voorwaarde inzake concurrentieverstoring zodat deze handelingen aan de btw zijn onderworpen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een zorginstelling een keuken met overcapaciteit heeft en maaltijden levert aan een ander ziekenhuis.

De kosten voor het verstrekken van maaltijden of het wassen van linnen die zorginstelling A doorrekent aan zorginstelling B zijn evenwel vrijgesteld wanneer deze leveringen of diensten worden gebruikt door een zorgbehoevende persoon van zorginstelling B die tijdelijk wordt verzorgd in zorginstelling A. In dit geval maken deze diensten of leveringen deel uit van een op grond van 44, § 2, 1^o, a) of 44, § 2, 2^o, van het Btw-Wetboek vrijgestelde prestatie.

Het leveren van geneesmiddelen door een ziekenhuisapothek aan een zorginstelling die geen ziekenhuis is

47. Indien een zorginstelling, andere dan een ziekenhuis, een beroep doet op een ziekenhuisapothek voor de levering van een geneesmiddel, treedt er concurrentieverstoring op met de gewone publieke apotheken. Bijgevolg dient deze levering van geneesmiddelen aan de btw te worden onderworpen.

Vervoerdiensten

48. Wanneer zorginstelling A het vervoer van patiënten van zorginstelling B verricht en zij zich hierbij beperkt tot de terbeschikkingstelling van het vervoermiddel met chauffeur, is deze handeling onderworpen aan de btw. Er is in dit geval ook niet voldaan aan de voorwaarde inzake concurrentieverstoring.

Wanneer voor dit vervoer tevens gespecialiseerd begeleidingspersoneel wordt ingezet, betreft het een dienst van opvang en begeleiding van patiënten die duidelijk een zorgfinaliteit heeft en de vrijstelling van artikel 44, § 2, 1^o of 44, § 2, 2^o, van het Btw-Wetboek geniet.

Diverse

49. De diensten van de boekhouder van zorginstelling A die eveneens de boekhouding van zorginstelling B verzorgt, dienen met btw te worden belast wanneer ze door A aan B worden doorgerekend. Het gaat hier immers niet om de terbeschikkingstelling van zorgpersoneel en tevens is niet voldaan aan de voorwaarde inzake concurrentieverstoring.

50. Hetzelfde geldt voor de diensten van de klusjesman/tuinman die tewerkgesteld is bij zorginstelling A, maar, wanneer nodig, ingezet wordt bij zorginstelling B.

51. Het gebeurt evenwel dat naar aanleiding van een vrijgestelde handeling van zorginstelling A aan zorginstelling B de tussenkomst van technisch personeel noodzakelijk is voor de juiste afstelling, het onderhoud of de herstelling van de medische apparatuur die wordt ter beschikking gesteld of die wordt gebruikt voor de aan de patiënten van B verstrekte dienst. Indien deze tussenkomsten van technisch personeel samen met de vrijgestelde handeling worden doorgerekend aan zorginstelling B worden zij aangemerkt als een onderdeel van betreffende vrijgestelde handeling en worden zij bijgevolg niet met btw belast.

52. Het opbaren van een persoon die niet in het ziekenhuis is overleden kan ook worden verricht door een begrafenisondernemer. Om reden van concurrentievervalsing wordt deze handeling met btw belast.

Afdeling 7. Samenwerkingsverbanden van het type V

53. Deze vorm van samenwerking heeft geen zorgfinaliteit en voldoet zodoende **nooit** aan de gestelde voorwaarden om de vrijstellingen beoogd door artikelen 44, § 2, 1° en 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek te genieten.

Afdeling 8. Vrijstelling van artikel 44, § 2, 4°, van het Btw-Wetboek: beroepsopleiding en -herscholing

54. Door artikel 44, § 2, 4°, a), van het Btw-Wetboek, zoals van toepassing vanaf 01.01.2014, wordt van de belasting vrijgesteld: het school- of universitair onderwijs, waaronder onderwijs aan kinderen en jongeren, en de beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van het verrichten van nauw hiermee samenhangende diensten en leveringen van goederen zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgestelde onderwijs gebruikt didactisch materiaal, **door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die daartoe als lichamen met soortgelijke doeleinden worden aangemerkt, voor zover voornoemde lichamen niet systematisch het maken van winst beogen en eventuele winsten niet worden uitgekeerd maar worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van voornoemde diensten.**

55. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling moeten derhalve drie voorwaarden worden vervuld:

- Het gaat om beroepsopleiding of -herscholing: dit is het geval ten aanzien van onderricht dat direct tot doel heeft het personeel een vak of een beroep aan te leren evenals de in dat kader gegeven bijscholing, herscholing of permanente vorming (circulaire AAFisc nr. 50/2013 (nr. E.T.124.537) van 29.11.2013, randnummer 11).
- Uitgevoerd door publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties die daartoe als lichamen met soortgelijke doeleinden worden aangemerkt: de administratie gaat er van uit dat elke organisatie die bedoelde handelingen verricht én daarbij niet systematisch het maken van winst beoogt en eventuele winsten aldus niet uitkeert maar ze aanwendt voor de instandhouding of verbetering van de voornoemde handelingen, wordt aangemerkt als een lichaam met een soortgelijk doel (circulaire AAFisc nr. 50/2013 (nr. E.T.124.537) van 29.11.2013, randnummer 19).

- Die niet systematisch het nastreven van winst beogen.

56. Deze vrijstelling is bijgevolg slechts van toepassing wanneer de beroepsopleiding of -herscholing wordt verstrekt door publiekrechtelijke lichamen of door privaatrechtelijke instellingen die geen winst beogen en die de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheid uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten van die werkzaamheid (circulaire AAFisc nr. 50/2013 (nr. E.T.124.537) van 29.11.2013, randnummer 17).

57. Rekening houdend met hetgeen voorafgaat, en op voorwaarde dat de zorginstelling die de opleiding verstrekt een organisatie is die voldoet aan de hiervoor vermelde tweede en derde voorwaarde, worden de volgende opleidingen aangemerkt als een van de btw vrijgestelde bijscholing:

- a. het opleiden van het zorgpersoneel van een rustoord door een verpleger gespecialiseerd in de verzorging van personen met een psychische stoornis die verbonden is aan een psychiatrisch ziekenhuis
- b. de opleiding verstrekt door een Centrum voor Geestelijke Gezondheidszorg, met zijn in ouderenzorg gespecialiseerd team, aan medewerkers van een woonzorgcentrum
- c. de opleiding verstrekt door een informaticus van zorginstelling A aan het personeel van zorginstelling B inzake het gebruik van het elektronisch patiëntendossier.

58. Wanneer zorginstellingen samen een opleiding voor hun personeel organiseren, zijn de kosten die in het kader hiervan wederzijds worden doorgerekend eveneens vrijgesteld van de btw op grond van voornoemde bepaling.

Afdeling 9. Slotbepalingen

59. Deze circulaire is van toepassing vanaf 01.01.2022.

Ze vervangt vanaf die datum de circulaire AAFisc nr. 36/2012 (E.T.123.129) van 27.11.2012.

Interne ref.: 123.129/2