



## Omzetbelasting. Vrijstelling; verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen

6 februari 2010

Nr. DGB2010/270M

Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit vervangt en actualiseert het besluit van 23 augustus 2006, nr. CPP2006/1622M. De actualisering houdt onder meer verband met jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake medische analyses (onderdeel 3.3) en van het Gerechtshof Leeuwarden inzake zorginstellingen (onderdeel 1 en onderdeel 3.2). De vervanging van de Zesde richtlijn door de btw-richtlijn en de wijziging van de wettelijke vrijstellingsbepaling van 3 juli 2008, Stb. 2008, 262<sup>1</sup> zijn in het besluit verwerkt. Dit besluit bevat geen beleidswijzigingen.*

### 1. Inleiding.

De wet bevat een vrijstelling van btw voor prestaties die (zorg)instellingen verrichten aan de daarin opgenomen personen. De vrijstelling ziet op het verzorgen en verplegen van de in een inrichting opgenomen personen en handelingen die daarmee nauw samenhangen (artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet). De vrijstelling geldt ook voor diensten die een afzonderlijk geheel vormen en die kenmerkend en essentieel zijn voor de verzorging en verpleging van in de inrichting opgenomen personen, ook als deze diensten door een derde worden verricht<sup>2</sup>. Voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling is dat met de prestaties geen winst wordt beoogd.

Als de (zorg)instellingen ook andere prestaties verrichten, dan kan op die prestaties een andere vrijstelling van toepassing zijn. De belangrijkste zijn de medische vrijstelling (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de wet) en de sociaal-culturele vrijstelling (artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet in verbinding met artikel 7, van het uitvoeringsbesluit en de bij dat besluit behorende Bijlage B, onderdeel b, post 9, 13 en 23).

Onderdeel 3 van dit besluit gaat in op de reikwijdte van de vrijstelling. Onderdeel 4 bevat enkele goedkeuringen. In onderdeel 5 zijn de besluiten opgenomen die bij de inwerkingtreding van dit besluit worden ingetrokken. Onderdeel 6 regelt de inwerkingtreding van dit besluit.

#### 1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen.

*wet:* Wet op de omzetbelasting 1968

*btw:* omzetbelasting

*uitvoeringsbesluit:* Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

*vrijstellingsbepaling:* artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet

*Zesde richtlijn:* Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG)

*btw-richtlijn:* Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L347)

*WTZi:* Wet toelating zorginstellingen

*Hof van Justitie:* Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

### 2. Juridisch kader.

Van de heffing van btw zijn vrijgesteld het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, waaronder het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen (artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet). Deze vrijstelling is alleen van toepassing als met de genoemde prestaties

<sup>1</sup> Deze wetwijziging is in werking getreden op 11 juli 2008 (Stb. 2008, 263).

<sup>2</sup> Gerechtshof Leeuwarden, 7 november 2007, nr. BK 101/06.



geen winst wordt beoogd (artikel 11, tweede lid, van de wet<sup>3</sup>). De vrijstelling is gebaseerd op artikel 132, lid 1, punten b en g, van de btw-richtlijn.

### **3. Reikwijdte van de vrijstelling.**

#### **3.1. Verzorgen en verplegen in een inrichting.**

De vrijstelling is van toepassing op het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen. Het begrip inrichting ziet allereerst op ziekenhuizen, verpleeginrichtingen, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen. Onder dit begrip vallen ook internaten die de volledige verzorging van daar geplaatste minderjarigen verlenen, en verzorgingsflats. Onder verzorgingsflats wordt verstaan woonvormen waarbij naast de verhuur en de daarmee samenhangende prestaties, ook nog andere prestaties worden verricht. Te denken valt aan het verstrekken van spijzen en dranken, het verstrekken van huishoudelijke hulp, de (verpleegkundige) verzorging bij ziekte van de bewoners, het gebruik van gemeenschappelijke recreatieruimten en het verhuren van logeerkamers aan gasten van de bewoners.

#### **3.2. Nauw daarmee samenhangende handelingen.**

De vrijstelling is ook van toepassing op handelingen (leveringen van goederen en diensten) die nauw samenhangen met de verzorging en verpleging van in de inrichting opgenomen personen. De vrijstelling is niet van toepassing op handelingen die:

- a. niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen en
- b. in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de heffing van btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

Een voorbeeld van een met de verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen nauw samenhangende handeling waarvoor de vrijstelling geldt, is het beheer van zogenoemde bewonersgelden. Hierbij gaat het om het door de inrichting tegen vergoeding verzorgen van het financiële beheer van gelden van in die zorginstelling verblijvende personen, die zelf niet in staat zijn hun vermogensrechtelijke belangen waar te nemen. De werkzaamheden bestaan onder meer uit het aanvragen en innen van uitkeringen, het betalen van kosten (zoals verzekeringen) en het uitbetalen van kleed- en zaggeld. Het beheren vereist de goedkeuring van de voor de bewoner benoemde curator of bewindvoerder.

Het beheren ligt in het verlengde van de reguliere verpleging en verzorging van die personen door de zorginstelling. De vrijstelling is ook van toepassing ingeval dit beheer formeel is ondergebracht bij een afzonderlijke stichting maar de zorginstelling de feitelijke beheerwerkzaamheden verricht<sup>4</sup>. Het tegen vergoeding beleggen van het vermogen van de bewoners valt niet onder de vrijstelling.

De vrijstelling is niet van toepassing op het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een telefoon of een televisie aan een patiënt. Een dergelijke prestatie is niet onontbeerlijk voor het verrichten van de vrijgestelde handeling.

#### **3.3. Laboratoria.**

Medische analyses met het oog op de preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt worden gerekend tot de gezondheidskundige verzorging van de mens.<sup>5</sup> Daartoe behoren ook de medische analyses die een zelfstandig functionerend laboratorium op voorschrift van bijvoorbeeld een zorginstelling of een huisarts verricht. Zo'n laboratorium is een inrichting van dezelfde aard als ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnose als genoemd in artikel 132, lid 1, punt b, van de btw-richtlijn. Dat betekent dat medische analyses met het oog op de preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt onder de vrijstelling worden gerangschikt.

<sup>3</sup> Op grond van het Belastingplan 2006 komt in artikel 11, tweede lid, van de wet de verwijzing naar het eerste lid, onderdeel c, te vervallen. Deze wijziging van de wet treedt echter pas in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Tot op heden is geen koninklijk besluit verschenen, zodat het vereiste dat geen winst wordt beoogd nu nog van kracht is. Dit hangt samen met regelgeving van het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport. De WTZi (Stb. 2005, 571), die per 1 januari 2006 van kracht is geworden, biedt de mogelijkheid winst toe te staan voor bij algemene maatregel van bestuur te benoemen categorieën van instellingen die intramurale zorg verlenen. De wijziging van artikel 11, tweede lid, van de wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat zal samenvallen met het tijdstip waarop krachtens de WTZi winsttoegemerk voor de intramurale zorg zal zijn toegestaan (Staatsblad 2005, 683).

<sup>4</sup> Zie gerechtshof Leeuwarden t.a.p.

<sup>5</sup> Hof van Justitie (Derde Kamer), 8 juni 2006, nr. C-106/05.



Onder medische analyses wordt mede verstaan het analyseren door laboratoria van cardiologische gegevens die zijn verkregen via een zogenoemde holter of vergelijkbare apparatuur. De vrijstelling geldt ook voor het advies waarvan zij de analyse zo nodig voorzien. De vrijstelling is eveneens van toepassing op prestaties die laboratoria verrichten als zij worden ingeschakeld ten behoeve van de feitelijke bestrijding van infectieziekten in het kader van de publieke gezondheidszorg.

#### **4. Goedkeuringen.**

In dit onderdeel tref ik enkele goedkeuringen. Daarbij geldt de algemene voorwaarde dat de ondernemer afziet van de aftrek van btw die verband houdt met die prestaties.

##### **4.1. Commerciële verpleeg- en verzorgingsinrichtingen.**

Commerciële verpleeg- en/of verzorgingsinrichtingen beogen winst en vallen daarom niet onder de vrijstelling. Commerciële verpleeg- en/of verzorgingsinrichtingen zijn bijvoorbeeld particuliere verzorgingstehuizen, particuliere verpleegtehuizen en particuliere tehuizen voor de opvang van hulpbehoevende gehandicapten, zoals de zogenoemde Thomashuizen.

###### *Goedkeuring*

Gelet op de omstandigheden keur ik goed dat commerciële zorginstellingen voor de verzorging en verpleging van de in die inrichtingen opgenomen personen gebruik maken van de vrijstelling.

De goedkeuring geldt niet voor het verstrekken van spijzen en dranken. Het gedeelte van de vergoeding dat deze inrichtingen berekenen voor het verstrekken van spijzen en dranken is belast met het verlaagde btw-tarief.

###### *Goedkeuring*

Uit praktische overwegingen keur ik goed dat het gedeelte van de vergoeding dat berekend wordt het verstrekken van spijzen en dranken wordt gesteld op 20% van de totale vergoeding. Bij een verlaagd tarief van 6% betekent dit dat de verschuldigde btw 1,13% bedraagt van de totale door de inrichting in rekening gebrachte vergoeding ((20% x 6%) 100/106). Het recht op aftrek van btw moet in dit geval naar evenredigheid worden beperkt.

Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarden dat aan de inrichting een BIG-gediplomeerd verpleegkundige is verbonden en in de inrichting hulpbehoevende personen zijn opgenomen die in meer of mindere mate verpleging nodig hebben.

##### **4.2. Verstrekken van spijzen en dranken aan anderen dan in de inrichting opgenomen personen.**

Het verstrekken van spijzen en dranken aan personeel en aan bezoekers is in beginsel belast met btw. Het komt echter voor dat de verstrekking van spijzen en dranken aan het personeel niet gescheiden plaatsvindt van de verstrekking aan de in de inrichting opgenomen personen. Incidenteel komt dat ook voor bij bezoekers.

###### *Goedkeuring*

Ter voorkoming van administratieve lastenverzwaring keur ik goed dat in zo'n geval de vrijstelling ook wordt toegepast op het verstrekken van spijzen en dranken aan personeel en bezoekers.

##### **4.3. Maaltijden voor bejaarden**

De wet bevat een vrijstelling van btw voor prestaties ten behoeve van bejaarden). Het moet gaan om prestaties die zijn gericht op het handhaven of bevorderen van de mogelijkheid voor bejaarden om zo lang mogelijk zelfstandig te blijven wonen. Tot deze prestaties wordt ook gerekend het verstrekken van spijzen en dranken. De prestaties moeten worden verricht door bejaardenoorden en andere instellingen op het gebied van de bejaardenzorg (artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet, in verbinding met artikel 7, eerste lid, van het besluit en onderdeel b, punt 23, van de bij dit besluit behorende bijlage B).

De vrijstelling is ook van toepassing op het verstrekken van spijzen en dranken (maaltijden) die plaatsvinden in het kader van de extramurale zorg ten behoeve van zelfstandig wonende bejaarden.



Voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling is dat met de prestaties geen winst wordt beoogd.<sup>6</sup>

Het komt voor dat de maaltijden aan bejaarden worden verstrekt door andere ondernemers dan instellingen op het gebied van de bejaardenzorg. Ook komt het voor dat deze ondernemers maaltijden verstrekken aan bejaardenoorden en andere instellingen op het gebied van de bejaardenzorg.

Gelet op de doelstelling van de vrijstelling, het handhaven of bevorderen van de mogelijkheid voor bejaarden om zo lang mogelijk zelfstandig te blijven wonen, keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat instellingen die spijzen en dranken (maaltijden) verstrekken aan zelfstandig wonende bejaarden in het kader van de aan hen verleende extramurale zorg, worden aangemerkt als een andere instelling op het gebied van de bejaardenzorg.

#### *Goedkeuring*

Ik keur ook goed dat de vrijstelling van toepassing is op de verstrekking van spijzen en dranken (maaltijden) door instellingen op het gebied van de bejaardenzorg aan bejaardenoorden en andere instellingen op het gebied van de bejaardenzorg. Dat geldt alleen voor maaltijden die bestemd zijn om te worden genuttigd door bejaarden.

#### *Voorwaarde*

Bij de toepassing van deze goedkeuringen dient steeds te worden afgezien van het recht op aftrek van voorbelasting.

#### **4.4. Toezicht op geneesmiddelenvoorziening door een zelfstandig gevestigde apotheker**

De diensten door apothekers zijn vrijgesteld als het voornaamste doel van hun dienstverlening de gezondheidskundige verzorging van de mens betreft. Dat is het geval bij de incidentele advisering door die apothekers bij individuele ziektegevallen. Daartoe behoort ook de dienstverlening door apothekers die ziet op het overleg over polyfarmacie (het gebruik van een aantal verschillende medicijnen naast elkaar). Het komt voor dat zelfstandig gevestigde apothekers toezicht uitoefenen op de geneesmiddelenvoorziening van in een inrichting opgenomen personen.

#### *Goedkeuring*

Ter voorkoming van administratieve lastenverzwaring keur ik goed dat de daarvoor ontvangen vergoeding buiten de heffing van btw blijft.

### **5. Ingetrokken regelingen**

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

B71/16 446	11 oktober 1971	Verzoek om vrijstelling van omzetbelasting ten aanzien van streeklaboratoria en dergelijke.	Achterhaald.
VB89/1936	30 november 1989	Tehuizen voor hulpbehoevende personen.	Verwerkt in onderdeel 4.1.
VB90/363	23 maart 1990	De heffing van omzetbelasting bij ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen.	Deels achterhaald, deels beschrijvend, deels verwerkt in dit besluit en een nieuw besluit (B/CPP2009-1874)
VB92/104	3 juni 1992	Vrijstelling. Diensten van laboratoria. Holteranalyses en vergelijkbare analyses.	Deels beschrijvend, deels verwerkt in onderdeel 3.3.

<sup>6</sup> Bijlage B bij het besluit kent voor de prestaties ten behoeve van bejaarden de voorwaarde van niet winst-beogen. Dat betekent dat de vrijstelling alleen geldt als met deze prestaties geen winst wordt beoogd. Bij het Besluit van 15 december 2005, Stb. 2005, 687 vervalt deze voorwaarde op een nog bij Koninklijk Besluit te bepalen tijdstip. Het vervallen van de voorwaarde van niet winst-beogen is o.a. afhankelijk van een door de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport te nemen beslissing over de toepassing van de WTZi (Stb. 2005, 571)



CPP  
2006/  
1622M

23 augustus 2006

Vrijstelling; verzorging en  
verpleging van in een inrichting  
opgenomen personen.

Verwerkt in dit besluit<sup>7</sup>.

## **6. Inwerkingtreding.**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van het besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 6 februari 2010*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
J.C. de Jager.*

---

<sup>7</sup> De in onderdeel 5 van besluit nr. CPP2006/1622M genoemde brieven (10 juli 1979, nr. 278/294 en 28 december 1981, nr. 281/20886) zijn al per 1 juli 2007 ingetrokken (zie besluit van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, Strct. nr. 57, BTW-heffing ten aanzien van het ter beschikking stellen van personeel).