

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

23 augustus 2006/Nr. CPP2006/1622M  
Belastingdienst/Centrum voor proces-  
en productontwikkeling, Sector brieven  
& beleidsbesluiten

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit is een samenvoeging van alle besluiten die zijn verschenen over de vrijstelling voor het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen. De samenvoeging heeft niet de bedoeling de inhoud van de bij dit besluit ingetrokken besluiten te veranderen.

## 1. Inleiding

De vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de wet) is van toepassing op bepaalde prestaties van ziekenhuizen, verpleeginrichtingen, psychiatrische inrichtingen en dergelijke instellingen. Het moet dan gaan om prestaties die deze instellingen verrichten aan de daarin opgenomen personen. Als deze instellingen ook andere prestaties verrichten, dan is op die prestaties vaak een andere vrijstellingsbepaling van toepassing. 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 juncto artikel 7, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de bij dat besluit behorende Bijlage B, onderdeel b, post 9, 13 en 23).

*1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen*  
wet: Wet op de omzetbelasting 1968  
uitvoeringsbesluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

vrijstellingsbepaling: artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet  
WTZi: Wet toelating zorginstellingen  
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)  
Hof van Justitie: Europese Hof van Justitie

## 2. Juridisch kader

Van de heffing van omzetbelasting zijn vrijgesteld: het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en

verbandmiddelen aan die personen (artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet; de vrijstellingsbepaling).

De vrijstellingsbepaling is alleen van toepassing als met de genoemde prestaties geen winst wordt beoogd. Dat vereiste staat in artikel 11, tweede lid, van de wet<sup>1</sup>.

De vrijstellingsbepaling is gebaseerd op artikel 13, letter A, lid 1, aanhef en sub b, en lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn.

## 3. Reikwijdte van de vrijstellingsbepaling

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 echter ook internaten die de volledige verzorging van de daar geplaatste minderjarigen verlenen.

De vrijstelling geldt alleen voor niet winstbeoogende inrichtingen (zie ook onderdeel 1 van dit besluit).

Als een inrichting goederen levert of diensten verleent die niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van haar vrijgestelde prestaties, dan is de vrijstelling op die leveringen en diensten niet van toepassing. Dat is bijvoorbeeld het geval als een inrichting tegen aparte vergoeding gelegenheid geeft om te telefoneren of televisie te kijken. Dat is anders bij bijvoorbeeld het tegen vergoeding ter beschikking stellen van medische apparatuur aan in de inrichting werkzame artsen. Een dergelijke prestatie is onontbeerlijk voor het verrichten van de vrijgestelde handeling en valt dus wel onder de vrijstelling.

## 4. Goedkeuringen

In dit onderdeel wordt voor een aantal gevallen goedgekeurd dat de vrijstelling wordt toegepast op prestaties die daar in strikte zin niet voor in aanmerking komen. Algemeen geldt daarbij als voorwaarde dat de inrichting afziet van de aftrek van voorbelasting die verband houdt met die prestaties.

### 4.1. Verzorgingsflats

Onder verzorgingsflat moet worden 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. De vrijstellingsbepaling kan op dit soort prestaties worden toegepast, als daarmee geen winst wordt beoogd.

### 4.2. Beheer van bewonersgelden

Het komt voor dat inrichtingen die onder de vrijstellingsbepaling vallen, tegen vergoeding het financiële beheer van zogenoemde bewonersgelden verzorgen. Bij het beheren van bewonersgelden gaat het om langdurig in een zorginrichting verblijvende personen (de bewoners), die zelf niet in staat zijn hun vermogensrechtelijke belangen waar te nemen. De beheerwerkzaamheden bestaan onder meer uit het aanvragen en innen van uitkeringen, het betalen van doorlopende kosten zoals verzekeringen en het uitbetalen van kleed- en zakgeld. Voor het verrichten van de beheertaak is de goedkeuring van de voor de bewoner benoemde curator of bewindvoerder vereist. Het beheren van gelden onder deze omstandigheden ligt in het verlengde van de reguliere verpleging en verzorging van die personen. Ik keur daarom goed dat deze werkzaamheden onder de vrijstellingsbepaling worden gerangschikt, als daarmee geen winst wordt beoogd. Het tegen vergoeding beleggen van het vermogen van de bewoners valt niet onder de goedkeuring.

De goedkeuring geldt ook als het financiële beheer formeel is ondergebracht bij een afzonderlijke stichting maar de betrokken zorginrichting de feitelijke beheerwerkzaamheden blijft verrichten. Het moet dan wel gaan om het financiële beheer van personen die in de eigen zorginrichting zijn opgenomen.

### 4.3. Commerciële verpleeg- en verzorgingsinrichtingen

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

Ik keur goed dat deze commerciële inrichtingen voor de verzorging en verpleging van de in die inrichtingen opgenomen personen gebruik maken

van de vrijstellingsbepaling. Het gedeelte van de vergoeding dat deze inrichtingen berekenen voor het verstrekken van spijzen en dranken is echter belast met het verlaagde BTW-tarief. Uit praktische overwegingen kan dat gedeelte worden gesteld op 20% van de totale vergoeding. Bij het huidige tarief van 6% betekent dit, dat de verschuldigde BTW 1,13% bedraagt van de totale door de inrichting in rekening gebrachte vergoeding ((20% × 6%) 100/106). Het recht op aftrek van voorbelasting dient in dit geval naar evenredigheid te worden beperkt.

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

#### *4.4. 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 omzetbelasting. 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. Ik keur uit praktische overwegingen goed dat in die gevallen de vrijstellingsbepaling toch wordt toegepast.

#### **5. Ingetrokken regeling(en)**

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

- Besluit van 26 april 1971, nr. B70/13737;
- Besluit van 26 september 1972, nr. B72/6561;
- Besluit van 25 februari 2002, nr. CPP2002/551M;
- Besluit van 25 februari 2004, nr. DGB2004/823M;
- Besluit van 15 maart 2004, nr. CPP2004/275M.

Het kan voorkomen dat er nog andere publicaties met een beleidsmatig karakter over de vrijstellingsbepaling hebben plaatsgevonden, naast de in dit overzicht opgenomen besluiten. Dat kunnen bijvoorbeeld mededelingen in het voormalige infobulletin zijn. Om onduidelijkheid te voorkomen over de vraag of dergelijke publicaties nog geldend beleid bevatten, trek ik deze publicaties met ingang van de dagtekening van dit besluit collectief in. Een uitzondering hierop vormen de brieven van 10 juli 1979, nr. 278/294 en 28 december 1981, nr. 281/20886. In deze brieven wordt de BTW-heffing uitgewerkt van bepaalde prestaties van ziekenhuizen aan specialisten die aan die ziekenhuizen zijn verbonden. De eventuele intrekking van deze brieven is nog onderwerp van overleg met de Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen.

#### **6. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede 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, 23 augustus 2006.*

*De Minister van Financiën,*

*namens deze:*

*de directeur-generaal Belastingdienst,*  
*J. Thunnissen.*

<sup>1</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 nog geen koninklijk besluit verschenen, zodat het vereiste dat geen winst wordt beoogd ook 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 voor bij algemene maatregel bestuur te benoemen categorieën instellingen die intramurale zorg verlenen, winst toe te staan. 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 winsttoegestaan voor de intramurale zorg zal zijn toegestaan (Stb. 2005, 683).