Datum	13 juni 2019
Ons kenmerk	Cluster 2: **Samenwerking en integratie op andere domeinen: toepassing van BTW in klinische netwerken**

Cluster 2: Samenwerking en integratie op andere domeinen: toepassing van BTW in klinische netwerken

16 mei 2019

Inhoudstafel

1. Situering....3
2. BTW-eenheid....4
3. Zelfstandige Groepering....7
4. De globale arbeidsovereenkomst....11
5. Zorgcirculaire....12
6. Aanpassing artikel 44, §2, 1°, a) W.BTW....14
7. Conclusie....15
8. Samenvatting van vragen aan de minister....16

1. Situering

1. Alle leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige zijn principieel aan btw onderworpen, tenzij de wet voorziet in een vrijstelling. Dit principe geldt ook voor ziekenhuizen.

De wettelijke vrijstelling voor ziekenhuizen is terug te vinden in artikel 44, §2, 1°, a) W. BTW. Op grond van deze bepaling zijn vrijgesteld van btw "*de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria*" . Deze vrijstelling heeft o.a. betrekking op medische diensten die in het kader van een ziekenhuis worden verleend.

In de praktijk is het echter zo dat er nog andere dan medische activiteiten (*sensu stricto*) plaatsvinden in ziekenhuizen. Er worden maaltijden gemaakt en/of verdeeld, er werkt een ICT- en facturatiedienst, er worden goederen aangekocht en geleverd, er worden gebouwen en materieel onderhouden enzovoort. In de mate dat ziekenhuizen dergelijke diensten tegen betaling verrichten voor derden bestaat het risico dat daarop btw verschuldigd is.

2. De ziekenhuisnetwerken, die opgelegd worden bij wet van 28 februari 2019 inzake klinische netwerken tussen ziekenhuizen, hebben de bedoeling om door onderlinge samenwerking de functies van het ziekenhuis te optimaliseren en te rationaliseren om op die manier o.m. de kostprijs ervan te drukken. Zo blijft de zorg enerzijds kwalitatief hoogstaand, maar anderzijds ook betaalbaar voor de patiënt en voor de samenleving.

Ziekenhuizen treden toe tot een netwerk om handelingen te bundelen en de kost ervan te delen. Op handelingen die zij ten behoeve van elkaar stellen en die – naar hun aard beschouwd – niet rechtstreeks en onmiddellijk betrekking hebben op zorg, bestaat het risico dat zij 21% btw aan elkaar moeten aanrekenen. Deze btw is vervolgens niet of niet volledig aftrekbaar in hoofde van de ziekenhuizen. Hierdoor komt het financieel voordeel van de samenwerking zwaar onder druk te staan. Rekening houdende met de neutraliteit die aan het btw-stelsel ten grondslag ligt, geldt dit met name wanneer bv. personeelskosten worden doorgerekend, waar de toepassing van btw effectief een kostprijsverhogend effect heeft. De toepassing van btw ondermijnt in een dergelijk situatie ontegensprekelijk de kostenefficiëntie voor het ziekenhuis en de kostenbeheersing voor de patiënt, die beoogd wordt door de netwerkvorming.

3. In de praktijk bestaan een aantal mogelijkheden die ziekenhuizen in het kader van ziekenhuisnetwerken kunnen toepassen om deze contraproductieve btw-kost te vermijden. Deze zijn – op vandaag – evenwel geen van allen sluitend.

Hierna volgt een beschrijving van de op vandaag bestaande mogelijkheden, waarbij we de punten duiden waar deze in de praktijk tekort schieten. Tevens doen we, waar relevant en rekening

houdende o.m. met de Europese oorsprong van het btw-stelsel, een voorstel tot aanpassing om dit tekort op te vangen. Ten slotte wordt de aandacht gevestigd op een mogelijke wijziging aan het btw-kader van toepassing op ziekenhuizen ingevolge een arrest van het Grondwettelijk Hof nr 106/2017 van 28 september 2017, wat mogelijk een impact kan hebben op de in deze nota beschreven mogelijkheden.

2. BTW-eenheid

W.BTW Art. 4§2 en KB nr. 55

4. Binnen een BTW-eenheid valt de uitwisseling van goederen en diensten tussen de leden van de BTW-eenheid buiten het toepassingsgebied van de btw, zodat deze niet aan btw zijn onderworpen. De BTW-eenheid groepeert meerdere btw-plichtigen tot één btw-plichtige die vanaf haar oprichting en gedurende haar bestaan optreedt in de plaats van haar leden voor al hun rechten en verplichtingen zoals voorzien in het btw-wetboek en de bijhorende uitvoeringsbesluiten (art. 7 KB nr. 55). Tijdens hun lidmaatschap zijn de leden hoofdelijk aansprakelijk (art. 51ter W.BTW) voor de btw, interesten, geldboeten en kosten die opeisbaar zijn ingevolge handelingen gesteld tijdens het bestaan van de BTW-eenheid.

Om deel uit te maken van een BTW-eenheid, moeten de belastingplichtigen financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Bovendien kan een belastingplichtige slechts deel uitmaken van één enkele BTW-eenheid (art. 1, §4 KB nr. 55).

De BTW-eenheid is en blijft een optie. Zelfs als de verbondheidsvoorwaarden gerealiseerd zijn, hebben de leden de vrije keuze en zijn ze niet verplicht een BTW-eenheid te vormen.

5. De wet op de klinische ziekenhuisnetwerken van 28 februari 2019 voorziet niet in verregaande verbondenheidsvoorwaarden. De mate van integratie hangt af van de bereidwilligheid en mogelijkheid van de leden om al dan niet diepgaande vormen van samenwerking uit te werken.

Hoewel dit veelal een herstructurering of actualisering van het organisatiemodel van de betrokken actoren zal vergen, blijkt de naleving van de hoger vermelde verbondenheidsvoorwaarden niet onoverkomelijk in de praktijk.

6. Wat betreft de organisatorische en economische verbondenheid, lijkt er, rekening houdende met het doel van de samenwerking, weinig discussie te bestaan dat daaraan doorgaans voldaan zal zijn in het kader van een ziekenhuisnetwerk (waarvan het doel nl. bestaat in het bevorderen van de samenwerking tussen ziekenhuizen om op die manier de efficiëntie en de kwaliteit van de zorg te verhogen).

7. De financiële verbondenheid is doorgaans moeilijker aan te tonen, mede rekening houdende met de rechtsvorm die ziekenhuizen aannemen (waarbij er geen sprake is van een “in aandelen verdeeld kapitaal” zoals gesteld in art. 1§2,1° KB nr. 55). In beslissing nr. E.T. 122.346 van 16

oktober 2014 verduidelijkt de administratie o.m. dat er sprake is van financiële verbondenheid indien de ene persoon een doorslaggevende of betekenisvolle invloed heeft op het beleid van een andere persoon. Bedoeld wordt o.m. het geval waarbij A ten aanzien van B minstens 20% van de stemrechten in de algemene vergadering bezit.

Toegepast op de ziekenhuisnetwerken zou dit betekenen dat ziekenhuizen, opdat aan deze voorwaarde van financiële verbondenheid voldaan zou zijn, als lid in elkaars algemene vergadering zouden moeten zetelen, wat niet steeds de bedoeling is en/of in de praktijk vaak niet wenselijk is.

8. Om de btw-hinderpaal bij netwerkvorming zo klein mogelijk te houden en de ziekenhuizen zonder gegoochel met stemrechten te laten samenwerken, lijkt het ons aangewezen om de voorwaarde van financiële verbondenheid uitdrukkelijk te versoepelen. Dit kan door middel van een uitdrukkelijke administratieve beslissing voor de zorgsector of door de toevoeging van een bijkomende opsomming ten exemplatieve titel in het KB nr. 55.

Daarbij zou expliciet moeten worden aanvaard dat de voorwaarde van financiële verbondenheid vervuld is wanneer de leden door de overheid verplicht zijn hun samenwerking te organiseren in één rechtspersoon en de meerderheid van deze leden in hoofdzaak gefinancierd wordt met overheidsmiddelen van een subsidiërende instantie.

9. Als een BTW-eenheid gevormd kan worden, geeft dit een sluitend antwoord om alle handelingen (niet-zorg gerelateerde leveringen én diensten) onderling buiten toepassing van btw uit te wisselen, met dien verstande dat de leden van de BTW-eenheid dan moeten aanvaarden dat zij hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de btw-schulden die ontstaan tijdens het bestaan van de BTW-eenheid. Dit nadeel verliest aan gewicht door het burgerrechtelijk verhaalsrecht op grond van artikelen 1213 en 1214 BW van de btw-schuld tussen de hoofdelijke schuldenaren onderling.

Evenwel dient opgemerkt dat, waar de oprichting van een BTW-eenheid in veel gevallen een valabele piste is om btw-heffing in het kader van ziekenhuisnetwerken te vermijden, deze oplossing in de praktijk niet steeds zal kunnen worden toegepast. Een btw-plichtige kan immers maar deel uitmaken van één enkele BTW-eenheid. Zo kunnen ziekenhuizen reeds lid zijn van een bestaande BTW-eenheid die al werd opgericht met andere zorgactoren (denk o.a. aan de 107 netwerken, loco regionale netwerken, samenwerking met lokale besturen), zodat de oprichting van een nieuwe BTW-eenheid in het kader van een ziekenhuisnetwerk voor dat ziekenhuis niet langer een reële piste is. Bovendien houdt dit voor grotere vzw's met verschillende vestigingsplaatsen verspreid over heel Vlaanderen, een serieuze beperking in. Wanneer bijv. een ziekenhuis van VZW A in West-Vlaanderen reeds middels een BTW-eenheid deel uitmaakt van een netwerk in die regio, betekent dit automatisch dat deze piste uitgesloten is voor de andere ziekenhuizen binnen diezelfde VZW A die tot een ander netwerk zouden wensen toe te treden.

VRAAG AAN DE MINISTER:

Voorstel aanpassing wetgeving: KB nr. 55: Artikel 1 §1, 1°

Artikel 1. § 1. In de mate waarin zij gevestigd zijn in België, kunnen, overeenkomstig artikel 4, § 2, van het Wetboek aangemerkt worden als één belastingplichtige, de belastingplichtigen in de zin van artikel 4, § 1, van het Wetboek die voldoen aan de volgende cumulatieve voorwaarden :

1° zij zijn financieel nauw met elkaar verbonden. Aan deze voorwaarde wordt in ieder geval voldaan wanneer tussen hen een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding bestaat in rechte of in feite.

In hoofde van andere personen dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal wordt deze financiële verbondenheid in ieder geval voldaan wanneer de meerderheid van de activa die zij hebben ingezet voor de behoeften van hun economische activiteit rechtstreeks of onrechtstreeks toebehoren aan dezelfde persoon.

Financiële verbondenheid is er eveneens tussen belastingplichtigen die door de overheid of bij wet verplicht zijn zich te organiseren in één rechtspersoon waarbij de meerderheid van deze belastingplichtigen in hoofdzaak gefinancierd worden met middelen van een subsidiërende overheid.

2° …

3. Zelfstandige Groepering

W. BTW Art. 44, §2bis - Circulaire nr. 31/2016 E.T. 127.540 dd. 12 december 2016

10. Artikel 44, §2*bis* W.BTW voorziet in een btw-vrijstelling voor diensten van zelfstandige groeperingen (ZG). In 2016 heeft de btw-administratie een circulaire gepubliceerd waarin de draagwijdte van deze btw-vrijstelling wordt toegelicht. De circulaire stelt uitdrukkelijk dat de btw-vrijstelling dient "*om te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht aan de betaling van de BTW wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die diensten noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt*" (circulaire nr. 31/2016 punt 9).

Aldus sluit de doelstelling van de vrijstelling zeer nauw aan bij de doelstelling van de ziekenhuisnetwerken, die er m.n. in bestaat efficiëntiewinsten mogelijk te maken door samenwerking. De vrijstelling voor ZG is er dan net op gericht om die samenwerking niet met btw te bezwaren.

11. Vanuit dat oogpunt lijkt het niet uitgesloten dat het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk tevens voor btw-doeleinden als ZG fungeert en aldus met vrijstelling van btw zgn. "overhead" diensten verstrekt aan de ziekenhuizen die lid zijn van het netwerk.

12. In dat kader moet evenwel worden vastgesteld dat een aantal toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling voor diensten van ZG in het kader van ziekenhuisnetwerken aanleiding geven tot rechtsonzekerheid en/of *de facto* onwerkzaam blijken.

De vrijstelling van btw is enkel van toepassing op doorrekeningen vanuit de ZG, en geldt niet voor verrekeningen tussen de leden onderling. Daarbij moeten volgende voorwaarden wordt gerespecteerd:

1. De btw-vrijstelling geldt enkel voor diensten die direct nodig zijn voor de vrijgestelde of niet-belaste activiteit van de leden
2. De btw-vrijstelling mag niet leiden tot concurrentieverstoring.
3. De ZG dient met "eigen" personeel te werken

1. Diensten verricht door de ZG die direct nodig zijn voor de vrijgestelde of niet belaste activiteit van de leden

13. De vrijstelling is beperkt tot diensten. Dit betekent dat de levering van goederen door de ZG principieel altijd met toepassing van btw blijft gebeuren. Bovendien betreft het enkel diensten "*die direct nodig zijn voor de vrijgestelde of niet-belaste activiteit van de leden"*. Hiermee worden volgens de administratie diensten bedoeld die specifiek verbonden zijn met de vrijgestelde of niet belastingplichtige activiteiten van de leden en die een onontbeerlijke input vormen voor het verstrekken van die activiteiten.

In haar circulaire van 2016 aanvaardt de administratie principieel dat alle diensten (andere dan (i) het verschaffen van spijs en drank aan het personeel van de leden en (ii) diensten verricht voor de privédoeleinden van de leden) die een zelfstandige groepering aan haar leden verstrekt in aanmerking komen voor de vrijstelling, mits de toepassing van de btw-vrijstelling niet tot concurrentieverstoring leidt (circulaire nr. 31/2016 punt 37) (zie hierna).

Deze voorwaarde leidt evenwel tot moeilijkheden wanneer de leden de hoedanigheid hebben van "gemengde belastingplichtige", zoals ziekenhuizen die enerzijds van btw-vrijgestelde activiteiten verrichten (cf. reguliere medische verzorging) en anderzijds aan btw onderworpen activiteiten stellen (cf. esthetische ingrepen). Diensten van de ZG die betrekking hebben op zowel de vrijgestelde of niet-belastingplichtige activiteit, als op de belaste activiteit van een lid zijn volgens de administratie principieel integraal aan btw onderworpen. Dit is slechts anders indien het deel dat betrekking heeft op de vrijgestelde of niet-belaste activiteit op basis van een gepaste verdeelsleutel afzonderlijk (met vrijstelling van btw) wordt aangerekend.

Wat specifiek ziekenhuizen betreft, die zoals reeds opgemerkt steeds de hoedanigheid van gemengde btw-plichtige hebben, zal deze voorwaarde in een context van ziekenhuisnetwerken doorgaans impliceren dat (i) de ZG btw moet aanrekenen aan haar leden-ziekenhuizen, ook al is de belaste omzet van de ziekenhuizen doorgaans verwaarloosbaar (< 5% van de totale omzet), terwijl (ii) de aldus aangerekende btw doorgaans slechts beperkt aftrekbaar zal zijn in hoofde van ziekenhuizen die principieel hun recht op aftrek uitoefenen conform het algemeen verhoudingsgetal (art. 46, §1 W.BTW).

Aldus leidt een strikte interpretatie van deze voorwaarde tot een – rekening houdende met de beperkte belaste omzet van de ziekenhuizen – onnodige bijkomende administratieve en fiscale kost. Om die reden zou het verantwoord zijn, mocht de administratie in een tolerantie voorzien waarbij de heffing van btw, zoals voorzien in punt 38 van de circulaire nr. 31/2016, geen toepassing vindt indien de belaste activiteiten van de desbetreffende leden eerder verwaarloosbaar zijn, d.i. minder dan 5% van de totale omzet van een lid bedraagt.

2. De concurrentie mag niet verstoord worden

14. Hoger werd reeds aangehaald dat de administratie van oordeel is dat alle diensten (andere dan (i) het verschaffen van spijs en drank aan het personeel van de leden en (ii) diensten verricht voor de privédoeleinden van de leden) principieel in aanmerking komen voor de vrijstelling, mits de toepassing van de btw-vrijstelling niet tot concurrentieverstoring leidt (circulaire nr. 31/2016 punt 37).

Vastgesteld moet worden dat de administratie, hoewel zij aangeeft dat een aantal voorwaarden van de vrijstelling zelf reeds beogen concurrentieverstoring te voorkomen, weinig tot geen toelichting verschaft omtrent de wijze waarop deze voorwaarde in de praktijk moet worden beoordeeld. Daarbij preciseert de administratie dat zij "geval per geval" zal beoordelen, n.a.v. een

fiscale controle dan wel een klacht vanwege een derde, waarbij niet wordt uitgesloten dat de vrijstelling retroactief kan worden geweigerd.

Het spreekt voor zich dat een dergelijk gebrek aan duidelijke, toepasbare richtlijnen vanwege de btw-administratie tot rechtsonzekerheid leidt. Dit geldt des te meer in een context van ziekenhuisnetwerken, waar de overheid net aanmoedigt om bv. algemene overheaddiensten te delen (zoals bv. boekhouding, ICT en andere diensten die – naar hun aard beschouwd – strikt genomen ook door andere aan btw onderworpen marktdeelnemers aangeboden worden).

Om die reden is het aangewezen dat de btw-administratie deze rechtsonzekerheid wegneemt door bijkomende toelichting te verschaffen en door te preciseren dat (i) behoudens misbruik, de vrijstelling – rekening houdende met het doel van de vrijstelling (nl. het realiseren van efficiëntiewinsten) – niet tot concurrentieverstoring aanleiding zal geven, waarbij (ii) het om de toepassing van de vrijstelling te weigeren in ieder geval niet volstaat dat eenzelfde diensten met toepassing van btw door onafhankelijke marktdeelnemers op de markt aangeboden worden (zie in die zin DVB, ruling nr. 2018.090).

3. Personeel

15. De ZG vormt een afzonderlijke belastingplichtige die van haar leden te onderscheiden is. Daaruit volgt dat, indien de leden middels de zelfstandige groepering personeel(skosten) wensen te delen, de ZG dit personeel principieel zelf zal moeten aanwerven. Dit geldt in ieder geval indien de ZG rechtspersoonlijkheid heeft. Indien de ZG géén rechtspersoonlijkheid heeft, zodat de ZG conform de sociale wetgeving principieel geen personeel mag/kan aanwerven, aanvaardt de administratie onder bepaalde voorwaarden dat de ZG werkt met zgn. “gemeenschappelijk personeel” (d.i. *ofwel* personeel dat is aangeworven door een lid maar voor rekening van alle leden *ofwel* bestaand eigen personeel van een lid dat als gemeenschappelijk personeel in de ZG zonder rechtspersoonlijkheid wordt ingeschakeld) (circulaire nr. 31/2016 punt 93).

Een ziekenhuisnetwerk moet in overeenstemming met de wet van 28 februari 2019 in ieder geval een rechtspersoon zijn (cf. art. 5). Indien het netwerk functioneert als ZG zal dit vereisen dat (i) nieuw personeel moet worden aangeworven en uitbetaald door het netwerk, en (ii) dat bestaand, voortaan te delen personeel van de ziekenhuizen moet worden overgeplaatst naar het netwerk-niveau met alle arbeids- en sociaalrechtelijke moeilijkheden en bezwaren van dien (waarvoor de globale arbeidsovereenkomst desgevallend een oplossing zou kunnen bieden – zie verder).

Indien deze “sociale herstructurering” niet mogelijk is, zal, naast het ziekenhuisnetwerk met rechtspersoonlijkheid, een ZG zonder rechtspersoonlijkheid moeten worden opgericht, waar, zoals hoger aangehaald, personeel uitgewisseld kan worden zonder dat dit van payroll moet veranderen.

VRAAG AAN DE MINISTER

Voorstel van aanpassing aan Circulaire nr. 31/2016 E.T. 127.540 dd. 12 december 2016

Aanvulling op punt 38 van de circulaire:

In kader van administratieve vereenvoudiging, aanvaardt de administratie dat voormelde btw-heffing en/of verplichting tot opsplitsing niet geldt indien de belaste activiteiten van een lid eerder verwaarloosbaar is, wat het geval is indien de omzet daarvan minder bedraagt dan 5% van de totale omzet van het desbetreffende lid.

Aanvulling op punt 48 van de circulaire:

Hierbij wordt gepreciseerd dat, behoudens misbruik, de vrijstelling – rekening houdende met het doel van de vrijstelling (nl. het realiseren van efficiëntiewinsten) en de in punt 47 hiervoor opgesomde voorwaarden – niet tot concurrentieverstoring aanleiding geeft. In ieder geval volstaat de vaststelling dat eenzelfde diensten met toepassing van btw door onafhankelijke marktdeelnemers op de markt aangeboden worden, niet om de toepassing van de vrijstelling te weigeren.

4. De globale arbeidsovereenkomst

16. Het uitwisselen en delen van personeel en expertise is een belangrijk en voor de hand liggend voordeel van het ziekenhuisnetwerk.

Maar, zoals eerder gesteld, moet tussen de leden van het ziekenhuisnetwerk de personeelskost van het ter beschikking gesteld personeel principieel mét btw aan elkaar worden verrekend, tenzij de verrekening loopt via de zelfstandige groepering (zie hoger) of tenzij een specifieke vrijstelling toepassing vindt (bv. bij terbeschikkingstelling van zorgpersoneel).

In gevallen waar de terbeschikkingstelling van personeel gepaard gaat met zgn. "overdracht van werkgeversgezag" kan ook het gebruik van een "globale arbeidsovereenkomst" vanuit btw-oogpunt een oplossing bieden. Dit houdt in dat het (te delen) personeelslid een (globale) arbeidsovereenkomst afsluit met meerdere co-werkgevers (die deel uitmaken van het netwerk). Daarbij wordt doorgaans aan één van de werkgevers de bevoegdheid gegeven om voor rekening van de overige co-werkgevers een aantal verplichtingen te vervullen, waaronder het uitbetalen van het loon en het vervullen van andere sociale verplichtingen.

De werkgever die aldus het loon "voorschiet" kan dan van de overige co-werkgevers terugbetaling vragen van hun aandeel in het loon van het gedeelde personeelslid. Deze terugbetaling vormt principieel een zgn. "voorgeschoten som" die conform artikel 28, 5° W.BTW niet aan btw onderworpen is.

17. Een element dat de praktische toepasbaarheid van deze techniek om btw op het delen van personeel te vermijden, hindert, is de houding van de RSZ. Sinds kort vereist de RSZ nl. dat elke co-werkgever afzonderlijk op zijn KBO-nummer een DmfA-aangifte doet, wat leidt tot bijkomende administratieve lasten en de aantrekkelijkheid van de globale arbeidsovereenkomst in de praktijk sterk doet afnemen. Nochtans is het, opdat ziekenhuisnetwerken ten volle hun doel zouden bereiken, aangewezen dat de actoren over zoveel mogelijk vrijheid en flexibiliteit beschikken aangaande de rechtsvormen die hun samenwerking aanneemt en de praktische uitvoering daarvan. In die optiek is het dan ook noodzakelijk dat de positie van de RSZ wordt herzien zodat voortaan wordt toegestaan dat de co-werkgever die instaat voor de integrale uitbetaling van het loon ook als enige instaat voor het indienen van de DmfA-aangifte.

In dezelfde zin is het aangewezen dat het sluiten van een globale arbeidsovereenkomst op géén enkele wijze de (bestaande) subsidiëring (negatief) beïnvloedt.

VRAAG AAN DE MINISTER

Voorstel van tekst met oog op een soepele interpretatie door RSZ inzake de te vervullen RSZ-verplichtingen

Indien personeel tewerkgesteld wordt middels een globale arbeidsovereenkomst met meerdere co-werkgevers wordt aanvaard dat slechts één van de co-werkgevers instaat voor het indienen van de DmfA-aangifte m.b.t. de integrale tewerkstelling van dat personeel.

5. Zorgcirculaire

Circulaire nr. 36/2012 E.T. 123.129 dd. 27 november 2012

18. De zorgcirculaire voorziet in een btw-vrijstelling voor handelingen verricht in het kader van samenwerkingen tussen ziekenhuizen en andere zorginstellingen. Deze btw-vrijstelling is gebaseerd op artikel 44, §2, 1°, a) W. BTW.

Onder verwijzing naar rechtspraak van het Hof van Justitie formuleert de administratie in deze circulaire drie voorwaarden die vervuld moeten zijn opdat de btw-vrijstelling toepassing vindt op onderlinge samenwerking:

- de handeling moet gesteld zijn door een zorginstelling in de zin van artikelen 44, §2, 1°, a) en 44, §2, 2° W.BTW;
- de handeling heeft een "zorgfinaliteit" wat betekent dat zij rechtstreeks betrekking op medische diensten of medische verzorging;
- de handeling is niet concurrentieverstorend.

Vanuit praktisch oogpunt maakt de administratie vervolgens een onderscheid naargelang handelingen gesteld worden binnen een al dan niet door de overheid gestuurde samenwerking. De administratie onderscheidt daarbij drie mogelijke vormen van door de overheid gestuurde samenwerking, meer bepaald samenwerking van types I, II en III.

In casu is vnl. de overheidsgestuurde samenwerking van type I van belang. Dit viseert de samenwerking binnen een door de overheid specifiek daartoe gecreëerd juridisch geformaliseerd duurzaam samenwerkingsverband. De administratie preciseert dat bedoeld zijn (i) associaties van ziekenhuizen, (ii) de ziekenhuisgroeperingen, en (iii) fusies van ziekenhuizen.

Voor handelingen gesteld in het kader van een dergelijke door de overheid gestuurde samenwerking tussen de zorginstellingen gaat de administratie ervan uit dat aan de voorwaarde inzake zorgfinaliteit voldaan is en dat de in het kader van een dergelijke samenwerking gestelde handelingen niet leiden tot concurrentieverstoring met andere marktdeelnemers (cf. "vermoeden").

19. De ziekenhuisnetwerken worden gedefinieerd als zijnde "een door de bevoegde overheden voor het gezondheidsbeleid erkende en juridisch geformaliseerde samenwerking met rechtspersoonlijkheid" (art. 5 Wet 28 februari 2019). Aldus moet worden vastgesteld dat een ziekenhuisnetwerk, volgens het in de Zorgcirculaire gemaakte onderscheid, overeenstemt met een samenwerking type I.

Met oog op het bekomen van rechtszekerheid verdient het alvast aanbeveling dat de btw-administratie middels een addendum aan de Zorgcirculaire bevestigt dat het ziekenhuisnetwerk een samenwerking type I betreft.

20. Verder stelt zich de vraag naar de precieze draagwijdte van de vrijstelling in het kader van ziekenhuisnetwerken.

Hoewel artikel 5 van de wet stelt dat het netwerk een samenwerking betreft tussen "*minstens twee […] afzonderlijk erkende niet-psychiatrische ziekenhuizen […] die zich binnen een geografisch aansluitend gebied bevinden en die complementair en rationeel locoregionale zorgopdrachten aanbieden*", vooronderstelt de overheid dat ziekenhuizen ook ruimer samenwerkingen zullen aangaan (bv. op het vlak van overhead-diensten), zodat de netwerken ook op die vlakken de beoogde kostenefficiëntie realiseren. De vraag stelt zich dan of het in de Zorgcirculaire – in geval van overheidsgestuurde samenwerking – opgenomen vermoeden van zorgfinaliteit zich uitstrekt tot alle samenwerkingen in het kader van het netwerk, dan wel beperkt is tot samenwerking op het vlak van zorgopdrachten.

Rekening houdende met het doel van de Zorgcirculaire en van de btw-vrijstelling voor ziekenhuizen vervat in artikel 44, §2, 1°, a) W. BTW. (waarop de Zorgcirculaire is gebaseerd), nl. de toegankelijkheid van betaalbare en kwaliteitsvolle zorg te garanderen, dient de vrijstelling zich uit te strekken tot alle handelingen die ziekenhuizen in het kader van een ziekenhuisnetwerk ten behoeve van elkaar stellen. Immers, ook samenwerking die niet rechtstreeks en onmiddellijk betrekking heeft op het zorggebeuren *sensu stricto* (bv. overhead-functies) is essentieel om tot de door de bevoegde overheid beoogde kostenrationalisatie, en bijgevolg kostenefficiënte en kwaliteitsvolle zorgverlening, te komen.

Om op dit vlak rechtszekerheid te bekomen is het essentieel dat (i) het beleid expliciet bevestigt dat netwerken een samenwerking beogen tussen de participerende ziekenhuizen die ruimer is dan louter de zorgopdrachten, waarbij samenwerking op ruimer vlak essentieel is met oog op de organisatie van een kostenefficiënte en kwaliteitsvolle zorg, en (ii) vanwege de btw-administratie verduidelijking wordt bekomen dat (a) klinische ziekenhuisnetwerken kunnen worden aangemerkt als een samenwerking type I in de zin van de Zorgcirculaire, waarbij (b) ervan uitgegaan wordt dat aan alle in de Zorgcirculaire gestelde voorwaarden voldaan is voor alle handelingen die ziekenhuizen, leden van eenzelfde ziekenhuisnetwerk, onderling verrichten.

VRAAG AAN DE MINISTER

Expliciete bevestiging vanwege het beleid dat het m.o.o. een kwaliteitsvolle en betaalbare gezondheidszorg essentieel is dat ziekenhuizen in het kader van de ziekenhuisnetwerken niet enkel samenwerken op het vlak van gezondheidszorg *sensu stricto* maar ook op het vlak van ondersteunende functies.

Aanvulling bij de Circulaire nr. 36/2012 E.T. 123.129 dd. 27 november 2012

Voorstel tekst:

"Door de wijziging van de wetgeving inzake ziekenhuizen met de oprichting van locoregionale netwerken wordt het ziekenhuis in feite deel van een samenwerkingsverband van ziekenhuizen.

Enkel als lid van dit verband zal een ziekenhuis nog kunnen bestaan in België. De wetgever voorziet dus in een samenwerking op elk vlak bij de uitbating van een locoregionaal netwerk van ziekenhuizen.

Rekening houdende met het feit dat het ziekenhuisnetwerk werd geconcipieerd als een door de overheid erkend juridisch geformaliseerd samenwerkingsverband, gaat het om een samenwerking van het Type I zoals vermeld in punt 3 van de circulaire nr. 36/2012.

Met oog op het realiseren van een betaalbare en kwalitatieve gezondheidszorg is het voor de bevoegde overheid essentieel dat de leden van het ziekenhuisnetwerk niet enkel samenwerken op het vlak van zorggebonden functies *sensu stricto*, maar tevens op het vlak van ondersteunende functies. De administratie gaat er dan ook van uit dat, voor alle in het kader van een ziekenhuisnetwerk tussen de leden van dat netwerk verrichte handelingen, voldaan is aan de in punt 12 van de circulaire nr. 36/2012 vermelde voorwaarden."

6. Aanpassing artikel 44, §2, 1°, a) W.BTW

Arrest GwH dd. 28 september 2017 (nr. 106/2017)

21. In haar arrest van 28 september 2017 heeft het Grondwettelijk Hof reeds geoordeeld dat de huidige versie van artikel 44, §2, 1°, a) W.BTW niet in overeenstemming is met de vereisten van de btw-richtlijn. Bijgevolg valt het te verwachten dat de federale btw-wetgever zich binnen afzienbare termijn genoodzaakt zal zien de tekst van de bestaande ziekenhuisvrijstelling aan te passen.

Met oog op rechtszekerheid is het noodzakelijk dat de draagwijdte van de vrijstelling in lijn ligt met de huidige praktijk. Daarenboven is het noodzakelijk dat bij het aanpassen van de btw-vrijstelling rekening wordt gehouden met bestaande maatschappelijke tendensen, waaronder de vorming van ziekenhuisnetwerken, zodat de toepassing en interpretatie van de btw-vrijstelling, afgestemd is op de wijze waarop het (huidige) zorglandschap geconcipieerd is.

In die optiek is het aangewezen dat minstens in de parlementaire voorbereiding bevestigd wordt dat de vrijstelling van toepassing blijft op samenwerkingen tussen zorginstellingen in het kader van netwerken (zoals reeds voorzien in de (aan te passen zoals hiervoor aangegeven) Zorgcirculaire).

VRAAG AAN DE MINISTER

Er wordt een actieve betrokkenheid vanwege de zorgsector en de bevoegde overheden gevraagd bij een eventuele aanpassing van de bestaande btw-vrijstelling voor ziekenhuizen in navolging van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 28 september 2017. Daarbij dient de draagwijdte van de (gewijzigde) vrijstelling in lijn te liggen met de bestaande praktijk, met dien verstande dat de vrijstelling rekening dient te houden met het gewijzigde zorglandschap, waarbij samenwerking meer en meer wordt aangemoedigd en opgelegd.

7. Conclusie

22. De verplichting tot samenwerking in klinische netwerken kan leiden tot een kostenverhogend effect indien de samenwerking ertoe leidt dat de leden van het netwerk aan elkaar (niet-aftrekbare) btw moeten aanrekenen.

Om deze belemmerende factor bij de vorming van netwerken weg te nemen heeft de overheid 2 mogelijkheden:

- ofwel verhoogt zij de financiering van de ziekenhuizen om de btw last te dragen;
- ofwel neemt zij de nodige maatregelen om de vrijstelling van btw uit te breiden.

23. De netwerkvorming is geen vrije keuze van de ziekenhuizen maar is opgelegd door de overheid, met het uiteindelijke doel kostenbesparend te zijn. Het doel van de loco- en supra-regionale netwerken is betere en betaalbare zorg aan de patiënten aan te bieden. Daarvoor is samenwerking inzake zorg- en niet-zorg-gerelateerde handelingen nodig. Het spreekt dan voor zich dat de activiteiten binnen deze netwerken niet belast moeten worden met btw.

Het kan immers niet de bedoeling zijn van de netwerkvorming om via btw de gerealiseerde besparing door de opgelegde synergiën, teniet te doen. Dit zou de eis voor een verhoging van BFM voor B1 van 21% (!), rechtvaardigen.

Tevens is het belangrijk rekening te houden met de administratieve beheersbaarheid van de processen. In het huidig juridisch kader en met de huidige beschikbare instrumenten zijn ziekenhuizen genoodzaakt de ene constructie naast de andere op te zetten teneinde de efficiëntie van de samenwerking te optimaliseren. Dit doet echter de efficiëntie zelve teniet en belast de ziekenhuizen met verwarrende juridische en administratieve constructies.

Uit de voorgaande studie van de beschikbare instrumenten blijkt dat de Zorgcirculaire, die net focust op samenwerking binnen de zorgsector, het meest aangewezen instrument is om eventuele btw-issues bij netwerking op te vangen. Evenwel is het voor de sector noodzakelijk dat de administratie ook hier enkele verduidelijkingen in de circulaire aanbrengt teneinde voldoende rechtszekerheid aan de zorgsector te bieden en de met netwerking nagestreefde doelstellingen ten volle te realiseren. Om de zorgsector voldoende flexibiliteit te bieden, is het daarnaast aangewezen dat de toepasbaarheid van andere gekende instrumenten, waaronder btw-eenheid, zelfstandige groepering en globale arbeidsovereenkomst worden aangepast op maat van de zorgsector.

Tot slot is het van groot belang dat, een eventuele aanpassing van het specifieke btw-kader van toepassing op ziekenhuizen in navolging van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 28 september 2017, rekening houdt met de tendens tot netwerking en zeker géén afbreuk doet aan de hiervoor gevraagde rechtszekerheid voor de zorgsector.

8. Samenvatting van vragen aan de minister

24. We stellen de vraag aan de Minister van Sociale Zaken en Volksgezondheid om haar collega Minister van Financiën aan te sporen volgende maatregelen te nemen inzake de toepassing van btw:

1. Omtrent de Zorgcirculaire

Dit is het eenvoudigste en ruimst toepasbare instrument om de ziekenhuisnetwerken optimaal te laten samenwerken mits een verduidelijking van het toepassingsgebied rekening houdende met de nieuwe realiteit van het ziekenhuisnetwerk. Daarbij dient door de Minister van Sociale Zaken en Volksgezondheid expliciet bevestigd te worden dat ook een samenwerking op het vlak van ondersteunende diensten tot de essentie van het met het ziekenhuisnetwerk beoogde doel (nl. de realisatie van een kwaliteitsvolle en betaalbare gezondheidszorg) behoort, zodat de btw-vrijstelling zich uitstrekt op de ganse operationaliteit van het ziekenhuisnetwerk:

Voorstel tot aanvulling van de Circulaire nr. 36/2012 E.T. 123.129 dd. 27 november 2012

"Door de wijziging van de wetgeving inzake ziekenhuizen met de oprichting van locoregionale netwerken wordt het ziekenhuis in feite een samenwerkingsverband van ziekenhuizen. Enkel als lid van dit verband zal een ziekenhuis nog kunnen bestaan in België. De wetgever voorziet dus in een samenwerking op elk vlak bij de uitbating van een locoregionaal netwerk van ziekenhuizen.

Rekening houdende met het feit dat het ziekenhuisnetwerk werd geconcipieerd als een door de overheid erkend juridisch geformaliseerd samenwerkingsverband, gaat het om een samenwerking van het Type I zoals vermeld in punt 3 van de circulaire nr. 36/2012.

Met oog op het realiseren van een betaalbare en kwalitatieve gezondheidszorg is het voor de bevoegde overheid essentieel dat de leden van het ziekenhuisnetwerk niet enkel samenwerken op het vlak van zorggebonden functies *sensu stricto*, maar tevens op het vlak van ondersteunende functies. De administratie gaat er dan ook van uit dat, voor alle in het kader van een ziekenhuisnetwerk tussen de leden van dat netwerk verrichte handelingen, voldaan is aan de in punt 12 van de circulaire nr. 36/2012 vermelde voorwaarden."

2. Omtrent de zelfstandige groepering

Ook dit is een vaak toegepast instrument maar sluit alle leveringen van goederen uit het toepassingsgebied uit vandaar de vraag naar een bijkomende tolerantie:

Voorstel tot aanpassing van Circulaire nr. 31/2016 E.T. 127.540 dd. 12 december 2016

Aanvulling op punt 38 van de circulaire:

In kader van administratieve vereenvoudiging, aanvaardt de administratie dat voormelde btw-heffing en/of verplichting tot opsplitsing niet geldt indien de belaste activiteiten van een lid

eerder verwaarloosbaar is, wat het geval is indien de omzet daarvan minder bedraagt dan 5% van de totale omzet van het desbetreffende lid.

Aanvulling op punt 48 van de circulaire:
Hierbij wordt gepreciseerd dat, behoudens misbruik, de vrijstelling – rekening houdende met het doel van de vrijstelling (nl. het realiseren van efficiëntiewinsten) en de in punt 47 hiervoor opgesomde voorwaarden – niet tot concurrentieverstoring aanleiding geeft. In ieder geval volstaat de vaststelling dat eenzelfde diensten met toepassing van btw door onafhankelijke marktdeelnemers op de markt aangeboden worden, niet om de toepassing van de vrijstelling te weigeren.

3. Omtrent de BTW-eenheid

Dit is een instrument waarin elke activiteit die onderling wordt gedeeld vrij is van btw maar met de beperking dat men slechts deel kan nemen aan één BTW-eenheid. Deze belemmering wegnemen vereist een aanpassing aan het betrokken KB:

Voorstel aanpassing wetgeving: KB nr. 55: Artikel 1 §1, 1°
Artikel 1. § 1. In de mate waarin zij gevestigd zijn in België, kunnen, overeenkomstig artikel 4, § 2, van het Wetboek aangemerkt worden als één belastingplichtige, de belastingplichtigen in de zin van artikel 4, § 1, van het Wetboek die voldoen aan de volgende cumulatieve voorwaarden :
1° zij zijn financieel nauw met elkaar verbonden. Aan deze voorwaarde wordt in ieder geval voldaan wanneer tussen hen een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding bestaat in rechte of in feite.
In hoofde van andere personen dan rechtspersonen met een in aandelen vertegenwoordigd kapitaal wordt deze financiële verbondenheid in ieder geval voldaan wanneer de meerderheid van de activa die zij hebben ingezet voor de behoeften van hun economische activiteit rechtstreeks of onrechtstreeks toebehoren aan dezelfde persoon.
Financiële verbondenheid is er eveneens tussen belastingplichtigen die door de overheid of bij wet verplicht zijn zich te organiseren in één rechtspersoon waarbij de meerderheid van deze belastingplichtigen in hoofdzaak gefinancierd worden met middelen van een subsidiërende overheid.
2° …

4. Omtrent de mogelijke aanpassing van artikel 44, §2, 1°, a) W.BTW

Het valt te verwachten dat artikel 44, §2, 1°, a) W. BTW binnen afzienbare tijd zal moeten worden aangepast ingevolge het arrest van het Grondwettelijk Hof dd. 28 september 2017. Het spreekt voor zich dat de zorgsector als geheel, maar ook de Minister van Sociale Zaken en Volksgezondheid daar nauw bij betrokken moet worden en dat eventuele aanpassingen de rechtszekerheid gestand moeten doen.

Daarom wordt een actieve betrokkenheid vanwege de zorgsector en de bevoegde overheden gevraagd bij een eventuele aanpassing van de bestaande btw-vrijstelling voor ziekenhuizen in navolging van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 28 september 2017. Daarbij dient de draagwijdte van de (gewijzigde) vrijstelling in lijn te liggen met de bestaande praktijk, met dien verstande dat de vrijstelling rekening dient te houden met het gewijzigde zorglandschap, waarbij samenwerking van overheidswege meer en meer wordt aangemoedigd en opgelegd.

25. We stellen verder de vraag aan de Minister van Sociale Zaken en Volksgezondheid om haar collegaminister bevoegd voor de RSZ aan te sporen volgende maatregel te nemen inzake de toepassing van RSZ-verplichtingen bij gebruik van globale arbeidsovereenkomsten:

Voorstel van interpretatie door RSZ inzake de te vervullen RSZ-verplichtingen

Indien personeel tewerkgesteld wordt middels een globale arbeidsovereenkomst met meerdere co-werkgevers wordt aanvaard dat slechts één van de co-werkgevers instaat voor het indienen van de DmfA-aangifte m.b.t. de integrale tewerkstelling van dat personeel.

Lore Geukens
i.s.m. werkgroep BTW Zorgnet-Icuro
juridische revisie door Korneel Decroix