

Beslissing BTW nr. E.T. 127.740 dd. 22.03.2016

Opheffing van de medische vrijstelling voor door artsen verrichte ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter

Opheffing van de medische vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en de medische verzorging voor patiënten die een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter ondergaan

Maatstaf van heffing

Tarief

Belastbaar feit en tijdstip van opeisbaarheid

Recht op aftrek en recht op aftrek van de historische btw

Btw-verplichtingen en administratieve formaliteiten

Bijzondere overgangsmaatregel

INHOUDSTAFEL

I. Duiding van de problematiek

II. Toepassingsgebied van de btw

A. Belaste handelingen

1. Basispremissie
2. Handelingen beoogd door de belastingheffing
3. De behandelingsfasen
 - 3.1. *Diagnose en voorafgaande onderzoeken*
 - 3.2. *Ingrepen, behandelingen en bijgaande onderzoeken*
 - 3.3. *Nazorg*

B. Betrokken belastingplichtigen

1. Algemeen: diverse samenwerkingsvormen
2. Identificatie voor btw-doeleinden
3. Bijzondere regeling voor artsen
 - 3.1. *Eerste bijzondere regeling: Ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke maand- of kwartaalaangiften*
 - 3.2. *Tweede bijzondere regeling: Bijzondere wijze van betalen*
 - 3.3. *Derde bijzondere regeling: Vrijstellingsregeling kleine ondernemingen – artikel 56bis van het Btw-Wetboek*
4. Voldoening van de btw

III. Maatstaf van heffing

A. Algemeen

B. Administratief standpunt

IV. Tarief

V. Facturatieverplichting

VI. Tijdstip van opeisbaarheid

VII. Recht op aftrek en herzieningen

A. Algemeen

B. Algemeen verhoudingsgetal

C. Recht op aftrek van historische btw

1. Omvang van het recht op aftrek
2. Regularisatie met betrekking tot de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2016
3. Herziening met betrekking tot bedrijfsmiddelen die op 01.01.2016 nog worden aangewend voor met btw belaste prestaties van de arts, het ziekenhuis of de privé kliniek
 - 3.1. Algemeen
 - 3.2. *Bedrijfsmiddelen, andere dan onroerende bedrijfsmiddelen, in gebruik genomen vanaf 01.01.2012*
 - 3.3. *Onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vanaf 01.01.2012*
 - 3.4. *Herziewingen ten aanzien van onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vóór 01.01.2012*
4. Uitvoering van de regularisatie van het recht op aftrek van de historische btw
 - 4.1. *Op te maken inventaris en tijdstip van indiening van deze inventaris*
 - 4.2. *Samenhang inventaris en vergunning inzake begindatum van het herzieningstijdvak*
 - 4.3. *Principe en praktische uitvoering*

VIII. Btw-verplichtingen en administratieve formaliteiten

- A. Identificatie voor btw-doeleinden
- B. Gebruik van het btw-identificatienummer
- C. Periodieke btw-aangifte
- D. Overzicht per regeling (3 bijzondere regelingen en 1 gewoon belastingregime)

XI. Bijzondere overgangsmaatregel

I. DUIDING VAN DE PROBLEMATIEK

1. De medische vrijstelling van btw wordt met ingang van 01.01.2016 opgeheven voor de diensten van artsen, geneesheren-specialisten (1), geneesheren-specialisten in de heelkunde en geneesheren-specialisten in de plastische, reconstructieve en esthetische heelkunde (1), hierna aangeduid als "artsen", die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter die niet voorkomen in de RIZIV-nomenclatuur of die, als ze toch in de RIZIV-nomenclatuur voorkomen, niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming (terugbetaling) overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen.

(1) De houders van de in het koninklijk besluit van 25.11.1991 (2) bedoelde bijzondere beroepstitels van geneesheer-specialist in de plastische, reconstructieve en esthetische heelkunde zijn bevoegd om het geheel van alle esthetisch-heelkundige of niet-heelkundige esthetisch-geneeskundige ingrepen uit te voeren. Daarenboven worden ook beoogd de geneesheren-specialisten beschikkend over een bijzondere beroepstitel als opgesomd in de wet van 23.05.2013 tot regeling van de vereiste kwalificaties om ingrepen van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heelkunde uit te voeren, eenieder binnen de perken van het anatomisch kader als aangegeven in voormelde wet van 23.05.2013.

(2) Koninklijk besluit van 25.11.1991 houdende de lijst van bijzondere beroepstitels voorbehouden aan de beoefenaars van de geneeskunde, met inbegrip van de tandheelkunde, BS 14.03.1992.

2. Ook voor de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en alle daarmee nauw samenhangende diensten en leveringen, verricht voor patiënten die een dergelijke behandeling ondergaan in een erkend ziekenhuis (inclusief daghospitalisatie), een polikliniek, in privé klinieken (*) en in kabinetten vervalt de medische vrijstelling van btw per 01.01.2016.

() privé kliniek is een kliniek uitgebaat zonder erkenning of financiering door de overheid.*

3. Het toepassingsgebied van de vrijstellingen op het vlak van de medische verzorging als bedoeld in artikel 132, lid 1, sub b) en c) van de btw-richtlijn, omgezet in respectievelijk artikel 44, § 2, 1°, a), en § 1, 1°, van het Belgisch Btw-Wetboek, werd afgebakend ingevolge het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21.03.2013 (zaak C- 91/12 inzake PFC Clinic AB).

Deze rechtspraak omvattende de interpretatie van het begrip medische vrijstelling, als voormeld, ligt aan de basis van de maatregelen genomen in uitvoering van punt 4.1.5. van het federaal regeerakkoord van 09.10.2014 en maken deel uit van de wet houdende maatregelen ter versterking van jobcreatie en koopkracht (de "tax shift"-wet).

4. De opheffing van deze medische btw-vrijstelling vanaf 01.01.2016 plaatst de beroepsgroep voor een aantal uitdagingen en roept een aantal interpretatie- en toepassingsproblemen op die om uitklaring vragen.

In het kader van de bezorgdheid van de beroepsgroep bestaat het opzet van deze raambeslissing er dan ook in om deze nieuwe btw-regeling algemeen te duiden en te becommentariëren.

II. TOEPASSINGSGEBIED VAN DE BTW

A. Belaste handelingen

1. Basispremissie

5. Voor artsen geldt dat de medische btw-vrijstelling wettelijk niet strikt wordt beperkt tot de door hen verrichte officieel erkende medische diensten die voorkomen in de RIZIV-nomenclatuur. De op artsen toepasselijke medische vrijstelling van btw is niet beperkt tot het verstrekken van medische zorg maar omvat alle verrichtingen die verband houden met de normale uitoefening van hun medisch beroep.

De medische btw-vrijstelling voor artsen heeft dus een zuiver gepersonaliseerd karakter zonder enige wettelijke verwijzing naar de RIZIV-nomenclatuur (artikel 44, § 1, 1°, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

6. In afwijking van deze algemene regel voor artsen is krachtens artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Btw-Wetboek de medische btw-vrijstelling echter niet van toepassing op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter én als aan één van de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- a. deze ingrepen en behandelingen komen niet voor in de RIZIV-nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, of;
- b. deze ingrepen en behandelingen komen wel voor in de RIZIV-nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering maar beantwoorden niet aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming (terugbetaling) overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen (3).

(3) Artikel 34, laatste lid van de wet van 14.07.1994 betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen (VGU-wet, BS 27.08.1994): "De verzekering voor geneeskundige verzorging komt niet tussen in met een esthetisch doel verrichte prestaties, tenzij onder de door de Koning bepaalde voorwaarden, na advies van het Verzekeringscomité".

Artikel 1, § 7, en artikel 14, c, van de Bijlage bij het koninklijk besluit van 14.09.1984 (aangepaste versie in werking getreden op 01.01.2012; RIZIV-nomenclatuur): "De ingrepen met een louter esthetisch doel worden niet gehonoreerd, behoudens in de gevallen welke zijn aanvaard in de revalidatie- en herscholingsprogramma's bedoeld in artikel 19 van de wet van 09.08.1963 tot instelling en organisatie van een regeling voor verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, teneinde de rechthebbende de mogelijkheid te bieden een betrekking te verkrijgen of te behouden."

7. In navolging van voormelde afwijking worden eveneens uitgesloten van de vrijstelling op grond

van artikel 44, § 2, 1°, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek, de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen die daarmee nauw samenhangen die betrekking hebben op de ingrepen en behandelingen als bedoeld in artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Btw-Wetboek.

8. De uitsluiting van de vrijstelling geldt dus voor ingrepen en behandelingen die uitsluitend de verfraaiing van het uiterlijk tot doel hebben.

Hetzelfde geldt voor de vrijstelling voor medische verzorging door ziekenhuizen verricht in het kader van bovenvermelde esthetische ingrepen en behandelingen.

2. Handelingen beoogd door de belastingheffing

9. Onder ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter wordt begrepen ingrepen en behandelingen zonder enig therapeutisch of reconstructief doel, waarbij vooral beoogd wordt het lichaamsuiterlijk van een patiënt om esthetische redenen te veranderen (4).

(4) Artikel 2 wet 23.05.2013, bevestigd door Grondwettelijk Hof nr. 110/2015 dd. 17.09.2015

Voor de toepassing van artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Btw-Wetboek worden beoogd, in zoverre zij niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming (terugbetaling) overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen:

- a. de ingrepen en behandelingen als gedefinieerd in artikel 2 (4) van de wet van 23.05.2013 (gewijzigd ingevolge artikel 178 van de wet van 10.04.2014 houdende diverse bepalingen inzake gezondheid) tot regeling van de vereiste kwalificaties om ingrepen van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heelkunde uit te voeren en tot regeling van de reclame en informatie betreffende die ingrepen (zie randnummer 10);
- b. de bij een esthetische ingreep of behandeling aanverwante prestaties uitgeoefend door artsen die al dan niet ressorteren onder de wet van 23.05.2013, en die verricht worden ter voorbereiding, tijdens of volgend op een dergelijke ingreep of behandeling (zie randnummer 11).

Voor de toepassing van artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Btw-Wetboek worden eveneens beoogd de ingrepen en behandelingen als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de wet van 23.05.2013 (ingevoegd ingevolge artikel 180 van de wet van 10.04.2014 houdende de diverse bepalingen inzake gezondheid) verricht of uitgevoerd door artsen (zie randnummer 12).

10. Ingrepen en behandelingen als beoogd door artikel 2 van de wet van 23.05.2013 als voormeld en derhalve beoogd door artikel 44, § 1, 1°, tweede lid en artikel 44, § 2, 1° a), tweede lid van het Btw-Wetboek.

Voor de toepassing van voormelde wet wordt verstaan onder:

1° niet-heelkundige esthetische geneeskunde: elke niet-heelkundige technische medische ingreep door middel van om het even welk instrument, chemische stof of hulpmiddel met om het even welke energievorm doorheen de huid of de slijmvliezen waarbij, zonder enig therapeutisch of reconstructief doel, vooral beoogd wordt het lichaamsuiterlijk van een patiënt te veranderen;

2° esthetische heelkunde: elke heelkundige ingreep waarbij, zonder enig therapeutisch of reconstructief doel, vooral beoogd wordt het lichaamsuiterlijk van een patiënt om esthetische redenen te veranderen.

De bepaling "zonder enig therapeutisch of reconstructief doel" beoogt de inperking van het toepassingsgebied van de wet van 23.05.2013. Dit houdt in dat die wet enkel de "niet-heelkundige esthetische geneeskunde" of "esthetische heelkunde" beoogt in zoverre een ingreep GEEN enkel therapeutisch of reconstructief doel heeft.

Ingrepen en behandelingen met een esthetisch doel maar die ook een therapeutisch of reconstructief doel hebben, genieten de btw-vrijstelling als beoogd door artikel 44, § 1, 1°, eerste lid, en artikel 44, § 2, 1°, a), tweede lid van het Btw-Wetboek.

Daarentegen volstaat het psychologische voordeel dat gepaard gaat met het veranderen van het lichaamsuiterlijk niet om die ingreep als deels therapeutisch te kwalificeren en derhalve uit te sluiten van het toepassingsgebied van voormelde wet van 23.05. 2013(5).

(5) Arrest nr. 110/2015 van het Grondwettelijk Hof dd. 17.09.2015

Bij de beoordeling van het therapeutisch of reconstructief doel speelt voor de behandelende arts alleen de werkelijke, fysische pathologische toestand van de patiënt een rol en dus niet diens werkelijke of vermeende psychische pathologische toestand. De subjectieve opvatting van de patiënt wordt dus niet in aanmerking genomen.

De administratie is van oordeel dat patiënten in de praktijk geen vrijstelling van btw kunnen genieten als zij ter rechtvaardiging van het therapeutisch doel van de handeling alleen psychologische redenen aannemelijk kunnen maken bij de behandelende arts (te denken valt aan psychische klachten vanwege bijvoorbeeld minderwaardigheidsgevoelens).

Het is dus niet omdat patiënten op basis van hun lichaamsuiterlijk een manifest geestelijk onbehagen ervaren en een psychologisch voordeel zouden ondervinden bij het veranderen van dat uiterlijk, dat een ingreep, voor de toepassing van de vrijstelling inzake btw, als therapeutisch zou kunnen worden gekwalificeerd.

Of een esthetische handeling ook therapeutisch of reconstructief is, zal het "doel/oogmerk" van de ingreep of behandeling bepalend zijn.

In de volgende gevallen blijft de btw-vrijstelling behouden:

- esthetische ingreep en behandeling die in aanmerking komt voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen;
- esthetische ingreep en behandeling met therapeutisch of reconstructief doel ingevolge ziekte, letsel of aangeboren afwijking en die niet in aanmerking komt voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen;
- esthetische ingreep en behandeling waarmee tegelijk een functioneel ongemak (*) wordt behandeld en die niet in aanmerking komt voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen;

** zijn uitgesloten uit het toepassingsgebied van de wet van 23.05.2013 (arrest nr. 110/2015 van het Grondwettelijk Hof dd. 17.09.2015)*

- ingrepen en behandelingen zonder een esthetisch karakter, ongeacht of zij al dan niet in aanmerking komen voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen.

In de in het voorgaande lid, tweede en derde streepje, bedoelde gevallen (ziekte/letsel/aangeboren afwijking/functioneel ongemak) en op voorwaarde dat voor die handelingen de vrijstelling van btw wordt ingeroepen, is het de behandelende arts die de esthetische ingreep of behandeling uitvoert, m.a.w. de arts die de hoofdhandeling uitvoert en dit ongeacht of hij zelfstandig optreedt dan wel als loontrekkende of statutair ambtenaar handelt, die in eer en geweten het therapeutisch of reconstructief doel van de ingreep of behandeling bepaalt en hiervoor btw technisch aansprakelijk is.

In het geval de esthetische ingreep en behandeling in aanmerking komt voor tegemoetkoming/terugbetaling (zie voorgaand lid, eerste streepje), geldt er voor btw doeleinden nooit een motiveringsverplichting als hierna vermeld.

De behandelende arts motiveert zijn beslissing:

- ten overstaan van de patiënt
- alsmede ten opzichte van de btw-administratie

door middel van een omstandige vermelding op een apart document dat gehecht wordt aan het stuk dat de handeling vaststelt (b.v. het getuigschrift, de ziekenhuisfactuur, ...). Een exemplaar van het document waarop de motivering is vermeld, wordt overhandigd aan de patiënt, een tweede exemplaar wordt bewaard door de behandelende arts. In het geval de behandelende arts in een ziekenhuis is tewerkgesteld als loontrekkende of statutair ambtenaar, bewaart het ziekenhuis het tweede exemplaar.

11. Voor de door de artsen, al dan niet beoogd door de wet van 23.05.2013, verrichte prestaties ter voorbereiding, tijdens of volgend op een esthetische ingreep of behandeling, geldt het volgende:

De esthetische ingreep en behandeling op zich, wordt verricht door een daartoe bevoegde geneesheer-specialist als beoogd door de wet van 23.05.2013 en vormt de hoofdhandeling.

De bij de hoofdhandeling aanverwante prestaties verricht door een arts al dan niet specialist, zoals onder meer de prestaties op het vlak van cardiologie, pneumologie, neurologie, medische beeldvorming, anesthesie, nazorg en die uitgevoerd worden ter voorbereiding, tijdens of volgend op de esthetische ingreep of behandeling zijn in beginsel onderworpen aan hetzelfde btw-regime als de hoofdhandeling, tenzij uitdrukkelijk anders bepaald in deze beslissing (zie hiervoor inzonderheid randnummer 16 voor wat betreft de diagnose en de voorafgaande onderzoeken).

Onder de bij de hoofdhandeling aanverwante prestaties worden bedoeld de door artsen verrichte prestaties die noodzakelijk zijn voor de realisatie en/of de nazorg van de esthetische ingreep of behandeling en voor zover die prestaties niet in aanmerking komen voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen. Bijkomende medische onderzoeken die door de behandelende arts naar aanleiding van het verrichten van de hoofdhandeling worden aangevraagd maar die op zich niet noodzakelijk zijn om die hoofdhandeling en de nazorg ervan te realiseren, worden niet beoogd en blijven volgens de gewone regels van de btw vrijgesteld.

Hetgeen voorafgaat geeft bij wijze van voorbeeld het volgende resultaat :

- a) tussenkomst van een cardioloog bij een patiënt die onwel wordt. Deze tussenkomst is noodzakelijk voor de esthetische ingreep maar komt, per hypothese, in aanmerking voor terugbetaling door het RIZIV: deze handeling is vrijgesteld van btw;
- b) prestatie van een anesthesist. Deze prestatie is noodzakelijk voor de esthetische ingreep en er is geen terugbetaling door het RIZIV: deze handeling is onderworpen aan de btw;
- c) onderzoek van weggenomen weefsel. Dit onderzoek is niet noodzakelijk voor de esthetische ingreep: deze handeling is altijd vrijgesteld van btw (al dan niet terugbetaling door het RIZIV heeft hierop geen invloed).

12. De ingrepen en behandelingen als opgenomen in artikel 3, tweede lid, van de wet van 23.05.2013 en die derhalve van het toepassingsgebied van deze wet zijn uitgesloten, zijn de tatoeages, piercings en epileertechnieken. Voor de toepassing van artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, (belaste handelingen) en artikel 44, § 2, 1°, a), tweede lid van het Btw-Wetboek, worden voormelde handelingen evenwel bedoeld indien ze verricht of uitgevoerd worden door artsen.

Rekening houdend dat onderhavige beslissing toelichting verschaft bij het gewijzigde artikel 44 van het Btw-Wetboek, mag uit voormelde niet afgeleid worden dat tatoeages, piercings- en epileertechnieken enkel aan btw onderworpen zijn indien ze worden verricht door artsen. Met deze bepaling wenst de administratie uitsluitend te verduidelijken dat indien ze worden uitgevoerd door een arts, deze zich niet op zijn hoedanigheid kan beroepen om de handeling van de btw vrij te stellen.

13. Tijdens eenzelfde opname van een patiënt kunnen twee onderscheiden ingrepen/behandelingen, die niet met elkaar verbonden zijn, plaatsvinden. Bijvoorbeeld tijdens eenzelfde opname wordt een borstreconstructie uitgevoerd ingevolge een ziekte (borstkanker) en verzoekt de patiënt om van de gelegenheid gebruik te maken een liposuctie op de dijen uit te voeren. Het betreft in het eerste geval een reconstructieve ingreep en in het tweede geval een louter esthetische ingreep.

Deze onderscheiden prestaties, die tijdens dezelfde opname verricht worden, kunnen gelijktijdig

dan wel achtereenvolgend plaatsvinden of al dan niet tijdens dezelfde narcose. In deze gevallen dient voor btw-doeleinden als volgt te worden gehandeld:

- het ereloon van de arts met betrekking tot de prestatie met therapeutisch of reconstructief doel, die voorkomt in de RIZIV-nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering en bovendien beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte reglementering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, zal verhoogd met alle aan deze prestatie direct toewijsbare kosten - zoals onder meer implantaten, prothesen en medische hulpmiddelen - uiteraard vrijgesteld blijven van de btw en derhalve ressorteren onder artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, en artikel 44 § 2, 1^o, a), eerste lid, van het Btw-Wetboek.

- het ereloon van de arts dat betrekking heeft op de ingreep of behandeling met een esthetisch karakter als vermeld onder randnummer 10, 11 en 12 hiervoor, zal verhoogd met alle aan deze prestatie direct toewijsbare kosten (implantaten, prothesen, medische hulpmiddelen, ...) onderworpen zijn aan de btw bij toepassing van artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, en artikel 44 § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek.

- alle andere kosten die per definitie gemeenschappelijk zijn aan de twee onderscheiden prestaties, zullen bij gemengde opnames de btw-vrijstelling blijven genieten. Zonder exhaustief te zijn en tenzij deze direct toewijsbaar zouden zijn, gaat het inzonderheid om de kosten van de ziekenhuiskamer, de ziekenhuisverpleging, de revalidatietherapie alsmede de andere diensten en leveringen die ermee nauw samenhangen als beoogd in artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek.

Ook de prestaties van de anesthesist zijn in dat geval vrijgesteld als de gemengde ingreep plaatsvindt tijdens dezelfde narcose.

In dergelijke gevallen is een opdeling vereist op het document dat de handelingen vaststelt (bv. het getuigschrift, de ziekenhuisfactuur, ...) of gebeurt de uitsplitsing van die handelingen door middel van twee documenten.

14. Bovendien kan het uiteraard ook voorkomen dat, ten gevolge van een esthetische ingreep of behandeling, een complicatie optreedt die een therapeutische tussenkomst van de arts vereist.

In dat geval zijn dezelfde regels als uiteengezet in randnummer 13 van toepassing.

3. De behandelingsfasen

15. De administratie onderscheidt de volgende behandelingsfasen die door artsen worden gesteld en die hun eigen btw-regeling ondergaan:

- de diagnose;
- de ingreep of behandeling;
- de nazorg.

3.1. Diagnose en voorafgaande onderzoeken

16. Op voorwaarde dat zij niet tegelijkertijd gepaard gaat met enige ingreep of behandeling als beoogd door randnummer 10, 11 en 12 hiervoor, ontbeert de door een arts gegeven diagnose omtrent een al dan niet te verrichten ingreep of behandeling (*intake* consultatie) het esthetische karakter dat wordt vereist om vanaf 01.01.2016 van de medische btw-vrijstelling te worden uitgesloten. Deze diagnose blijft derhalve van de btw vrijgesteld.

Hetzelfde geldt voor de aan de diagnose voorafgaande onderzoeken (bloedonderzoek, klinische biologie, medische beeldvorming, ...).

In de gegeven omstandigheden aanvaardt de administratie dat de diagnose van de patiënt en de voorafgaande onderzoeken van btw blijven vrijgesteld.

17. Als de diagnose van de patiënt daarentegen samenvalt met een ingreep of behandeling als beoogd door randnummer 10, 11 en 12 hiervoor, worden alle verrichte prestaties en handelingen belast met btw vanaf 01.01.2016, op voorwaarde dat zij noodzakelijk zijn voor de realisatie en/of de nazorg van de esthetische ingreep of behandeling en voor zover die prestaties niet in

aanmerking komen voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen (zie hiervoor randnummer 11).

3.2. Ingrepen, behandelingen en bijgaande onderzoeken

18. Vanaf 01.01.2016 is de medische btw-vrijstelling principieel niet van toepassing op de door artsen verrichte ingrepen en behandelingen, inclusief bijgaande onderzoeken, met een esthetisch doel als beoogd in de randnummers 10 tot en met 12.

19. Voor artsen die de geviseerde ingrepen en behandelingen verrichten, zijn, gelet op al wat voorafgaat, volgende vier scenario's denkbaar:

1° de ingreep of behandeling ressorteert onder de toepassing van de wet van 23.05.2013:

deze handeling (inclusief bijgaande onderzoeken) is vanaf 01.01.2016 belast met btw.

2° de ingreep of behandeling is louter esthetisch maar niet begrepen in de wet van 23.05.2013, dit zijn de tatoeages, piercings en epileertechnieken:

deze handeling (inclusief bijgaande onderzoeken) is onderworpen aan btw.

3° de ingreep of behandeling is esthetisch maar dient ook een therapeutisch of reconstructief doel, ongeacht of ze al dan niet wordt vergoed door de verplichte ziekteverzekering:

deze handeling (inclusief bijgaande onderzoeken) blijft vrijgesteld van btw ook na 31.12.2015.

4° de aanverwante medische prestaties die plaatsvinden ter voorbereiding, tijdens of volgend op een louter esthetische ingreep en behandeling (zie randnummer 11, supra), en die verricht worden door artsen, al dan niet beoogd door de wet van 23.05.2013:

deze handelingen zijn vanaf 01.01.2016 belast met btw.

Enkel bijgaande onderzoeken die noodzakelijk zijn voor de realisatie en/of de nazorg van de esthetische ingreep of behandeling en voor zover die prestaties niet in aanmerking komen voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, worden aan de btw onderworpen.

Bijkomende medische onderzoeken die door de behandelende arts naar aanleiding van het verrichten van de hoofdhandeling worden aangevraagd maar die op zich niet noodzakelijk zijn om die hoofdhandeling en de nazorg ervan te realiseren, worden niet beoogd en blijven volgens de gewone regels van de btw vrijgesteld (zie hiervoor randnummer 11).

Overzichtstabel (exemplatief)

20. De btw-impact van de wettelijke regeling vanaf 01.01.2016 wordt hierna schematisch voorgesteld aan de hand van een aantal sprekende voorbeelden uit de medische sector.

Medische diensten verricht door artsen	Therapeutisch (reconstructief) doel?	Vergoeding RIZIV?	Regeling vóór 01.01.2016	Wettelijke regeling vanaf 01.01.2016
Btw-regeling (B=belast; V=vrijgesteld)				
Borstreconstructie na mutilerende ingreep (bv. behandeling na kanker)	Ja	Ja	V	V
Ingreep om borst mooier te sculpteren	Neen	Neen	V	B
Esthetische aangezichtsbehandelingen (bv. facelifts)	Neen	Neen	V	B
Esthetische chirurgische	Neen	Neen	V	B

correctie van storende knobbel op neus				
Laserbehandeling van myopie (bijziendheid)	Ja	Neen	V	V
Behandeling van presbyopie (ouderdomsverziendheid) + esthetische operatie aan hoornvlies (*)	Ja	Ja	V	V
Vervanging ooglens door kunstlens bij patiënten met staar	Ja	Ja	V	V

(*) Een voorbeeld van een esthetische ingreep waarmee tegelijkertijd een functioneel ongemak wordt behandeld. Een patiënt wenst een bovenooglidcorrectie en heeft net niet voldoende huidoverschot om aan de RIZIV voorwaarden te voldoen, maar heeft last van huidoverschot. De behandelende geneesheer-specialist stelt vast dat dit aanzienlijk is, waardoor zweet en soms eczeem tot functionele klachten aanleiding geven. Het gaat hier om een esthetische ingreep die tevens een functioneel ongemak behandelt en door de geneesheer-specialist in eer en geweten wordt beoordeeld als een ingreep die niet louter een esthetisch doel heeft.

21. De nieuwe wettelijke regeling vanaf 01.01.2016 is ten aanzien van artsen van toepassing op:

- de diensten die zij buiten een ziekenhuissetting in hun privé-kabinet verrichten;
- de diensten die zij, in hun hoedanigheid van zelfstandige arts, verrichten in ziekenhuizen uitgebaat door publiek- of privaatrechtelijke personen en erkend door de bevoegde overheidsinstanties (hierna genoemd erkende ziekenhuizen);
- de diensten die zij, in hun hoedanigheid van zelfstandige arts, verrichten in een privé kliniek.

22. Als een ingreep of behandeling die een patiënt ondergaat, niet ressorteert onder de vrijstelling als bedoeld in artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, en artikel 44, § 2, 1^o, a), eerste lid, van het Btw-Wetboek dan worden de volledige door het ziekenhuis of privé kliniek gefactureerde behandeling **vanaf de opname tot het ontslag** van de patiënt, alsook het verblijf aldaar vanaf 01.01.2016 in principe belast met btw.

Worden aldus in principe bedoeld alle mogelijke door het ziekenhuis of privé kliniek gefactureerde diensten, zoals onder meer bedoeld in artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek, die tijdens de duur van de hospitalisatie of het verblijf "extra muros" door om het even welke medische of paramedische beroepsbeoefenaar aldaar dan wel ambulant worden verricht in het kader van een ingreep of behandeling die beoogd wordt en ressorteert onder het toepassingsgebied van artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek. Hierbij speelt het geen rol of het bedrag van deze handelingen wordt betaald door de patiënt of door een derde.

23. Voor de duur van de hospitalisatie (vanaf de opname tot het ontslag) van de gehospitaliseerde patiënt alsmede voor de duur van het verblijf van de patiënt in een ziekenhuis of voor alle met de in de privé kliniek verrichte prestaties, die verband houden met dan wel inherent zijn aan de esthetische ingreep of behandeling als beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek, en waarbij er tijdens de opname geen andere ingreep als beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, van het Btw-Wetboek plaatsvindt, worden aldus de volgende diensten vanaf 01.01.2016 belast met btw:

- de diensten van algemeen of plastisch chirurgen (optredend als zelfstandige, in loondienst dan wel als ambtenaar);
- de in randnummer 11 bedoelde aanverwante diensten van andere artsen (anesthesisten, cardiologen, oogartsen, dermatologen, radiologen, e.a. optredend als zelfstandige, in loondienst dan wel als ambtenaar), voor zover die noodzakelijk zijn voor de realisatie en/of de nazorg van de esthetische ingreep en/of behandeling en voor zover die prestaties niet in aanmerking komen voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen;

- de diensten van andere medische beroepsbeoefenaars dan artsen (kinesitherapeuten, verpleegkundigen, e.a.);
- de diensten van paramedische beroepsbeoefenaars (medisch laboratoriumtechnologen, technologen medische beeldvorming, e.a.) die worden verricht in nauwe samenwerking met en onder het toezicht en de verantwoordelijkheid van een arts, geneesheer-specialist, algemeen of plastisch chirurg, voor zover deze handelingen noodzakelijk zijn om de hoofdhandeling en de nazorg ervan te realiseren (zie randnummer 11, laatste lid);
- preoperatieve consultaties (bijvoorbeeld bij de cardioloog) en postoperatieve consultaties ter controle, labo en radiologie voor zover deze handelingen noodzakelijk zijn om de hoofdhandeling en de nazorg ervan te realiseren (zie randnummer 11, laatste lid);
- de verzorging, de voeding en de verhuring van kamer en bed (i.e. de kamerprijs en de bijhorende pre- en postoperatieve verpleging, verzorging en catering);
- de leveringen van geneesmiddelen die onmiddellijk en rechtstreeks in verband staan met en/of worden gebruikt in het kader van voornoemde ingreep of behandeling die wordt ondergaan door de patiënt.

24. De vrijstelling in het kader van ziekenhuisverpleging en medische verzorging vervalt ook voor de nauw daarmee samenhangende diensten en goederenleveringen indien deze verband houden met dan wel inherent zijn aan de esthetische ingreep of behandeling die niet beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming (terugbetaling) overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen.

Zo zijn de verhuur door ziekenhuizen en privé klinieken van televisie en telefoon aan patiënten die een met btw belaste ingreep of behandeling ondergaan en de terbeschikkingstelling door ziekenhuizen en privé klinieken van bedden alsmede het verschaffen van maaltijden en dranken aan begeleiders van patiënten die dergelijke ingreep of behandeling ondergaan, vanaf 01.01.2016 belast met btw op grond van artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek.

25. De administratie vestigt ook de aandacht op de problematiek van de combinatie van een esthetische ingreep of behandeling en een therapeutische of reconstructieve ingreep of behandeling tijdens eenzelfde periode van hospitalisatie (cfr. randnummer 13 hiervoor).

Wanneer tijdens eenzelfde opname van een patiënt:

- twee onderscheiden prestaties als beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, dan wel tweede lid, van het Btw-Wetboek worden verricht;
- al dan niet tijdens dezelfde narcose;

moeten het ereloon en de directe toewijsbare kosten die verband houden met de ingreep of behandeling ressorterend onder artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek, en mits deze niet in aanmerking komen voor een tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, met ingang van 01.01.2016 met btw worden belast.

Alle handelingen andere dan de direct toewijsbare kosten (bv. ligdagen, verzorging, e.a.) als bedoeld in artikel 44, § 2, 1^o, a), van het Btw-Wetboek en die op beide prestaties betrekking hebben, blijven van de btw vrijgesteld.

In dergelijke gevallen is een opdeling vereist op het document dat de handelingen vaststelt (bv. het getuigschrift, de ziekenhuisfactuur, ...) of gebeurt de uitsplitsing van die handelingen door middel van twee documenten.

Dezelfde regels zijn overigens van toepassing als ten gevolge van een esthetische ingreep of behandeling een complicatie optreedt die een therapeutisch optreden van de arts vereist.

26. Het toe te passen btw-tarief is altijd 21 pct. Dit uniek btw-percentages voor de heffing van de btw is derhalve ook onder meer van toepassing op geneesmiddelen en implantaten (bijaak volgt hoofdzaak).

3.3. Nazorg

27. De nazorg van de patiënt, buiten het kader van de hospitalisatie, heeft tot doel om het letsel na een ingreep of behandeling te verzorgen en om een diagnose te stellen van de impact van de behandeling op de globale gezondheidstoestand van de patiënt.

Als de nazorg en de consultaties na de hospitalisatie worden verricht door een arts, ongeacht of hij zelf al dan niet de met btw belaste ingreep of behandeling heeft uitgevoerd of een nevenprestatie heeft verricht bij een dergelijke handeling, vallen zij niet onder de medische vrijstelling en moeten zij vanaf 01.01.2016 worden belast met btw. In het geval evenwel de nazorg betrekking heeft op een medische verzorging die in aanmerking komt voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, blijft deze handeling sowieso van de btw vrijgesteld.

28. De thuiszorgprestaties die door andere zorgverleners (bijvoorbeeld verpleegkundigen) worden verricht bij een patiënt na de hospitalisatie voor een met btw belaste ingreep of behandeling, blijven volledig vrijgesteld van btw (artikel 44, § 1, 2^o, van het Btw-Wetboek).

De uitsluiting van de medische vrijstelling op grond van artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek geldt inderdaad uitsluitend voor de artsen en niet voor de verpleegkundigen of andere zorgverstrekkers.

Deze andere zorgverstrekkers (bv. zelfstandige verpleegkundigen) hebben overigens geen rechtstreekse toegang tot het medisch dossier van de behandelende arts in het erkend ziekenhuis of privé kliniek. Hierdoor is het voor hen zelfs materieel onmogelijk om hun dienstprestaties in verband te brengen met een met btw belaste ingreep of behandeling.

B. Betrokken belastingplichtigen

1. Algemeen: diverse samenwerkingsvormen

29. Voor de toepassing van de bepalingen van het Btw-Wetboek dienen de volgende gevallen onderscheiden te worden:

- zelfstandige artsen die ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter verrichten en daartoe al dan niet één of meerdere professionele samenwerkingsovereenkomsten hebben afgesloten alsmede de zelfstandige artsen die prestaties verrichten ter voorbereiding, tijdens of volgend op voormelde esthetische ingrepen of behandelingen (hierna genoemd artsen);
- de ziekenhuizen en andere instellingen die in het kader van de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter de verpleging en de medische verzorging (met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen) verrichten als bedoeld in artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek, en die in voorkomend geval eveneens de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter (als gedefinieerd in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek) verricht door geneesheren die bij hen hetzij in loondienst (*) zijn, hetzij het statuut van ambtenaar (*) hebben, in rekening brengen.

(*) Deze geneesheren zijn geen btw-belastingplichtigen als bedoeld in artikel 4 van het Btw-Wetboek en kunnen zich derhalve niet voor btw-doeleinden laten identificeren. Dat zij hun medische prestaties verrichten onder hun individueel RIZIV-nummer vloeit voort uit de ziekteverzekeringswet die de prestaties in de gezondheidszorg altijd toewijst aan de natuurlijke persoon – erkend om de geneeskunde te beoefenen. Omwille van hun dienstverband dan wel statutaire benoeming worden hun prestaties met verwijzing naar hun RIZIV-nummer door het ziekenhuis in rekening gebracht aan de patiënt. Deze geneesheren komen dan ook niet aan bod in het kader van de hierna uiteengezette samenwerkingsvormen.

30. Tot en met 31.12.2015 waren alle hiervoor beoogde dienstverrichters vrijgestelde belastingplichtigen zonder recht op aftrek voor de handelingen verricht als bedoeld in de artikelen 44, § 1, 2^o, en 44, § 2, 1^o, (oud), van het Btw-Wetboek.

Vanaf 01.01.2016 worden voornoemde belastingplichtigen voor de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter alsmede voor de ermee verband houdende prestaties in principe belastingplichtigen met recht op aftrek. Omdat voornoemde belastingplichtigen mogelijks zowel prestaties verrichten die vallen onder artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid (zonder recht op aftrek) als onder artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid (met recht op aftrek), van het Btw-Wetboek, dan wel prestaties zowel bedoeld in artikel 44, § 2, 1^o, a), eerste lid, (zonder recht op aftrek) als in artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid (met recht op aftrek), van het Btw-Wetboek, worden zij in voorkomend geval gemengde belastingplichtigen met gedeeltelijk recht op aftrek.

31. Omwille van de diverse samenwerkingsvormen is het van belang om deze vanuit btw-technisch oogpunt te benaderen, zonder exhaustief te zijn. Het gaat onder meer om de volgende samenwerkingsvormen:

1. Artsen verrichten als natuurlijke persoon in eigen naam prestaties en innen hun ereloon rechtstreeks bij de patiënt of door bemiddeling van een gemachtigde. Deze laatste kan de centrale inning zijn, georganiseerd door het ziekenhuis met wie de arts in persoonlijke naam een professionele samenwerking heeft afgesloten.

Artsen verrichten hun gehele dan wel een gedeelte van hun beroepsactiviteit binnen een associatie. Ongeacht het type associatie en de wijze waarop ze naar buiten toe optreedt, int elk lid zijn honoraria in persoonlijke naam en voor eigen rekening en levert daartoe de nodige getuigschriften af (6).

(6) artikel 160, §§4 en 5 van de Code van geneeskundige plichtenleer

In de twee hiervoor weergegeven situaties geldt btw-technisch de belastingplicht en de daaruit voortvloeiende btw verplichtingen in hoofde van de arts natuurlijk persoon dan wel in hoofde van het lid (natuurlijk persoon of rechtspersoon) van de associatie.

2. Artsen oefenen hun beroep uit middels een professionele eenpersoonsvennootschap, waarbij ten opzichte van derden, de rechtsvorm en de naam van de arts met specialisme wordt vermeld.

In dit geval is de professionele eenpersoonsvennootschap ertoe gehouden zich voor btw doeleinden te identificeren, dit met uitsluiting van een btw registratie in hoofde van de arts-natuurlijke persoon.

3. Artsen brengen hun volledige medische activiteit of een gedeelte ervan in gemeenschap bij de oprichting van een professionele vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid zoals omschreven in artikel 46 van het Wetboek van Vennootschappen.

De geneeskunde wordt dan beoefend in naam en voor rekening van de gezamenlijke artsen-vennoten.

Daar het maatschappelijk doel van de vennootschap burgerlijk is en de uitoefening van de geneeskunde door haar vennoten beoogt, stemt de administratie ermee in dat alleen de maatschap als belastingplichtige handelt en een btw-identificatie ontvangt, terwijl de vennoten als zodanig niet moeten worden geregistreerd.

4. Artsen brengen hun volledige medische activiteit of een gedeelte ervan in gemeenschap bij de oprichting van een professionele vennootschap met rechtspersoonlijkheid. Het ereloon wordt geïnd in naam en voor rekening van de vennootschap. In deze optiek geldt de btw hoedanigheid in hoofde van de professionele vennootschap met rechtspersoonlijkheid.

5. Erkende ziekenhuizen kunnen voor btw-doeleinden in drie hoedanigheden optreden, met name :

- voor de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging (met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen) die betrekking hebben op esthetische ingrepen en behandelingen als bedoeld in artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek;

- voor de esthetische ingrepen en behandelingen zelf (als gedefinieerd in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid van het Btw-Wetboek), in het geval deze handelingen worden verricht door artsen die in het erkend ziekenhuis zijn tewerkgesteld als loontrekkende of als ambtenaar (artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek);
- voor het innen van de erelonen in naam en voor rekening van de artsen of in naam en voor rekening van een rechtspersoon van artsen, die de esthetische ingrepen en behandelingen verricht hebben (bv. centrale inning (7)(8)).

(7) Artikel 147 van de gecoördineerde wet van 10.07.2008 betreffende de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen (BS 07.11.2008).

(8) Ongeacht door wie deze is ingesteld, met name door het ziekenhuis zelf of door de medische raad.

De erkende ziekenhuizen zijn belastingplichtigen die zich dienen te identificeren voor het verrichten van ziekenhuisverpleging en verzorging met betrekking tot esthetische ingrepen en behandelingen (artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Bovendien zullen de erkende ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen eveneens belastingplichtigen zijn die zich dienen te identificeren voor de handelingen beoogd in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek die verricht worden door artsen in het kader van hun tewerkstelling in loondienst dan wel als ambtenaar.

6. Privé klinieken kunnen diverse juridische vormen aannemen als bedoeld onder punten 1 t.e.m. 4 hiervoor.

Er geldt geen eenduidige werkwijze voor het in rekening brengen van de verrichte diverse prestaties aan hun patiënten. Mogelijks brengen de artsen rechtstreeks hun prestaties in rekening aan de patiënt en worden de met de esthetische ingreep of behandeling gerelateerde diensten en leveringen afzonderlijk in rekening gebracht via de exploitant van de privé kliniek.

Hoe dan ook geldt als regel dat alle prestaties beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek en de ermee verband houdende leveringen van goederen en diensten aan btw onderworpen zijn. De wijze waarop deze handelingen worden gefactureerd kan hieraan geen afbreuk doen.

32. De btw-identificaties die uit de in randnummer 31 vermelde samenwerkingsvormen kunnen voortvloeien in hoofde van de diverse betrokken partijen, worden hierna besproken in de rubriek B.2 "Identificatie voor btw-doeleinden", terwijl de ermee verband houdende btw-verplichtingen weergegeven worden in de hoofdstuk VIII "Btw-verplichtingen en administratieve formaliteiten".

2. Identificatie voor btw-doeleinden

33. In het licht van hetgeen voorafgaat dienen de volgende personen die nog niet over een btw-identificatienummer beschikken zich voor btw-doeleinden te laten identificeren:

- de zelfstandige artsen en doktersvennootschappen (9) die ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter uitvoeren als beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek;
- de zelfstandige artsen en doktersvennootschappen (9) die de bij voornoemde ingrepen/behandelingen aanverwante prestaties verrichten, voor zover die noodzakelijk zijn voor de realisatie en/of de nazorg van de esthetische ingreep en/of behandeling en voor zover die prestaties niet in aanmerking voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen;

(9) al dan niet met rechtspersoonlijkheid als bedoeld onder randnummer 31, tweede, derde en vierde lid, hiervoor.

- de ziekenhuizen en privé klinieken die voormelde ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter uitvoeren (in het geval die handelingen worden uitgevoerd door loontrekkende artsen of door artsen die het statuut van ambtenaar hebben) en/of in ieder geval de verpleging en de medische verzorging (met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen) verrichten met betrekking tot ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter.

34. Voor de doktersvennootschappen (9), dient te worden gesteld dat artsen hun volledige medische activiteit of een gedeelte ervan in gemeenschap brengen bij de oprichting van één van voormelde vennootschappen, waarbij de geneeskunde wordt beoefend in naam en voor rekening van de gezamenlijke artsen-vennoten.

Daar het maatschappelijk doel van voormelde vennootschappen burgerlijk is en de uitoefening van de geneeskunde door haar vennoten beoogt, stemt de administratie ermee in dat:

a) de vennoten geacht worden niet hun werkzaamheid in de vennootschap in te brengen, doch slechts hun honoraria, al dan niet met verplichting voor de vennootschap de materiële uitgaven te dragen die de uitvoering van het werk met zich medebrengt en het overschot onder de vennoten te verdelen volgens een bepaalde verhouding;

b) alleen de vennootschap als belastingplichtige handelt en een btw-identificatienummer ontvangt, terwijl de vennoten als zodanig niet moeten worden geregistreerd.

35. Voormelde houdt evenwel in dat een arts die zijn activiteit als bedoeld in artikel 44 , § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek deels uitoefent als natuurlijk persoon middels zijn eigen kabinet en deels via een professionele vennootschap, andere dan een eenpersoon professionele vennootschap, tweemaal geregistreerd zal worden voor btw-doeleinden:

- natuurlijk persoon arts voor de prestaties verricht in het eigen kabinet;
- professionele vennootschap al dan niet met rechtspersoonlijkheid, voor de prestaties verricht door voormelde arts middels deze professionele samenwerking.

36. De belastingplichtige is ertoe gehouden het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert in te lichten over de aanvang van zijn belaste activiteit (document nr. 604 A).

In principe is hij aan de normale regeling inzake btw onderworpen met indiening van periodieke btw-aangiften (zie randnummers 102 ev. infra). Voor de zelfstandige ziekenhuisartsen en doktersvennootschappen is evenwel voorzien in een facultatieve bijzondere regeling zonder indiening van btw-aangiften.

3. Bijzondere regeling artsen

37. Voor de zelfstandige ziekenhuisartsen en doktersvennootschappen (9), hierna gemakshalve artsen genoemd, is voorzien in de volgende facultatieve bijzondere regelingen:

- 1) ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften;
- 2) bijzondere wijze van betalen;
- 3) vrijstellingsregeling kleine ondernemingen.

3.1 Eerste bijzondere regeling : Ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke maand- of kwartaalaangiften.

38. Een arts kan voor deze regeling opteren indien volgende voorwaarden zijn vervuld:

- buiten zijn activiteit in het ziekenhuis of de privé kliniek verricht hij geen met btw belaste handelingen (bv. hij heeft geen privé kabinet alwaar esthetische behandelingen verricht worden);
- de erelonen met betrekking tot de esthetische ingrepen en behandelingen worden zonder uitzondering geïnd in zijn naam en voor zijn rekening door het ziekenhuis, de privé kliniek of een gemachtigde derde (bv. de vzw Medische Raad);

- het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde verbindt er zich toe in zijn/haar eigen btw-aangifte de door de arts verrichte belaste handelingen aan te geven en de aldus verschuldigde btw, in naam en voor rekening van de arts, aan de Schatkist te voldoen;
- het in het voorgaande streepje bedoelde engagement wordt vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de arts enerzijds en het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde anderzijds. In deze overeenkomst wordt uitdrukkelijk gestipuleerd dat het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde de btw die verschuldigd is over de door de arts verrichte handelingen, zal aangeven en voldoen aan de Schatkist. Deze overeenkomst wordt opgemaakt in twee exemplaren waarbij elke partij een exemplaar bewaart;
- de arts zendt een kopie van deze overeenkomst aan zijn bevoegd btw-controlekantoor;
- het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde stellen hun bevoegd btw-controlekantoor van deze overeenkomst in kennis. Deze kennisgeving vermeldt: de naam/maatschappelijke benaming en het adres/administratieve zetel van de betrokken arts, zijn/haar btw-identificatienummer en de datum van de overeenkomst;
- de arts ziet uitdrukkelijk af van het recht op aftrek van de btw voor de volledige periode waarin deze bijzondere regeling op hem uitwerking heeft. Deze verzaking heeft ook betrekking op het recht op aftrek van de historische btw;
- de arts stelt op schriftelijke wijze zijn bevoegd btw-controlekantoor in kennis van zijn optie voor de bijzondere regeling "onthefving van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften". Hij verbindt er zich tevens toe om elke wijziging in zijn activiteit die invloed kan hebben op de toepassing van deze bijzondere regeling binnen de 15 dagen aan voormeld controlekantoor mee te delen.

39. Bovengenoemde optie houdt dus geenszins in dat er geen btw verschuldigd is over de prestaties als beoogd in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek, maar impliceert dat de verplichting tot doorstorting van de verschuldigde btw zal nagekomen worden door het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde.

Op te merken valt dat ook in deze bijzondere regeling de arts die de esthetische ingreep/behandeling verricht de wettelijke schuldenaar is van de btw. Dit houdt in dat indien het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde om welke reden ook en niettegenstaande de met de arts gesloten overeenkomst (zie supra) de btw niet aan de Schatkist zou voldoen, de administratie het recht behoudt deze btw alsnog na te vorderen bij de betrokken arts.

40. Vanuit praktisch oogpunt is het mogelijk dat een arts in twee onderscheiden ziekenhuizen werkt. Om in dat geval bovengenoemde bijzondere regeling te kunnen toepassen dient hij met elk ziekenhuis afzonderlijk een overeenkomst inzake het doorstorten van de verschuldigde btw aan de Schatkist af te sluiten. Vervalt na verloop van tijd een dergelijke overeenkomst dan dient de arts, voor wat de toekomst betreft, over te gaan naar de regeling met indiening van periodieke btw-aangiften.

Meer algemeen, elke wijziging in de uitoefening van zijn activiteit die tot gevolg heeft dat de arts niet langer voldoet aan alle voorwaarden om deze bijzondere regeling toe te passen op al zijn prestaties beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek, zal aanleiding geven tot een wijziging van zijn belastingregeling. De overgang naar een regeling met indiening van periodieke btw-aangiften zal uitwerking hebben vanaf de 1^e dag van de maand volgend op deze waarin de wijziging plaatsvond. Het recht op aftrek (in voorkomend geval met inbegrip van het recht op aftrek van de historische btw) in hoofde van de arts zal dan ook uitwerking krijgen vanaf datzelfde ogenblik. Deze gevallen zullen zich inzonderheid voordoen bij de arts die beslist om via zijn eigen kabinet esthetische prestaties te verrichten dan wel omdat hij of het ziekenhuis een einde stelt aan de overeenkomst waarbij het ziekenhuis in naam en voor rekening van de arts de btw doorstort aan de Schatkist.

41. Een overgang van de regeling met indiening van periodieke aangiften naar deze bijzondere regeling is uiteraard ook mogelijk voor zover de voorwaarden voor het toepassen van deze laatste regeling vervuld zijn en de arts uitdrukkelijk voor deze bijzondere regeling opteert. De overgang zal uitwerking hebben de 1^e van de maand of van het kwartaal (naargelang de arts gehouden was tot het indienen van maand-of kwartaalaangiften) volgend op de maand of het kwartaal waarin de arts de nodige formaliteiten ten overstaan van zijn bevoegd btw-controlekantoor heeft verricht (z.

supra). Het jaar waarin de overgang naar deze bijzondere regeling plaatsvindt, geldt uiteraard als uitgangspunt voor de te verrichten herzieningen van de reeds gedane aftrek van de voorbelasting, in voorkomend geval met inbegrip van de verrichte historische btw aftrek.

Voor de praktische aspecten in verband met de bijzondere regelingen en het gewoon belastingregime wordt verwezen naar het overzicht opgenomen in hoofdstuk VIII "Btw-verplichtingen en administratieve formaliteiten".

3.2 Tweede bijzondere regeling: Bijzondere wijze van betalen

42. Vooraleer de voorwaarden en de gevolgen toe te lichten, is het aangewezen de context en mogelijke toepassingsgevallen in kaart te brengen.

Deze bijzondere regeling houdt geenszins in dat de arts voor alle prestaties waarvoor hij btw verschuldigd is, deze bijzondere betalingswijze dient toe te passen. Een arts die over meerdere afdelingen beschikt, bijvoorbeeld een privé kabinet heeft (1) en tevens zijn activiteiten uitoefent in een ziekenhuis (2) en in een privé kliniek (3), beschikt in het kader van onderhavige commentaar over drie afzonderlijke afdelingen die voor de voldoening van de btw aan de Schatkist elk hun eigen regeling kunnen volgen.

Voor de esthetische ingrepen en behandelingen verricht in zijn privé kabinet (1) dient hij hoe dan ook periodieke btw-aangiften in te dienen en zal hij zelf moeten instaan voor het storten van de btw aan de Schatkist voor de in die afdeling verrichte prestaties. Hij kan dus op geen enkele wijze opteren voor de onder rubriek 3.1 hiervoor uiteengezette regeling tot ontheffing van indiening van periodieke btw-aangiften.

Voor de esthetische prestaties verricht in een ziekenhuis (2) alwaar hij toegetreden is tot een centraal inningsstelsel, kan hij ervoor opteren om de inning en doorstorting van de btw aan de Schatkist over te laten aan het ziekenhuis dat optreedt in zijn naam en voor zijn rekening. Dit op voorwaarde dat hij met het ziekenhuis een schriftelijke overeenkomst afsluit waarin uitdrukkelijk wordt gestipuleerd dat het ziekenhuis de btw die verschuldigd is over de door de arts verrichte handelingen zal aangeven en voldoen aan de Schatkist.

Wat betreft zijn esthetische prestaties verricht in een privé kliniek (3) kan hij ook ervoor opteren om de doorstorting van de btw middels de privé kliniek te laten plaatsvinden, mits beide partijen omtrent de doorstorting van de btw een gelijkaardige overeenkomst hebben afgesloten. Anderzijds is hij er vrij in om toch te beslissen om zelf de btw op de erelonen gegenereerd in afdeling (2) en/of afdeling (3) door te storten aan de Schatkist, middels zijn eigen periodieke btw-aangifte. Uit wat voorafgaat blijkt dat bepaalde combinaties mogelijk zijn, mits de daartoe voorziene voorwaarden vervuld zijn.

43. De arts kan opteren voor de regeling "Bijzondere wijze van betalen" indien volgende voorwaarden zijn vervuld en mits naleving van bepaalde verplichtingen:

- de erelonen met betrekking tot de esthetische ingrepen en behandelingen worden geïnd in naam en voor rekening van de arts door een ziekenhuis, een privé kliniek of een gemachtigde derde (bijv. de vzw Medische Raad);
- het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde verbindt er zich toe in zijn/haar eigen btw-aangifte de door de arts verrichte belaste handelingen aan te geven en de aldus verschuldigde btw, in naam en voor rekening van de arts, aan de Schatkist te voldoen;
- het in het voorgaande streepje bedoelde engagement wordt vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de arts enerzijds en het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde anderzijds. In deze overeenkomst wordt uitdrukkelijk gestipuleerd dat het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde de btw die verschuldigd is over de door de arts verrichte handelingen, zal aangeven en voldoen aan de Schatkist. Deze overeenkomst wordt opgemaakt in twee exemplaren waarbij elke partij een exemplaar bewaart;
- de arts zendt een kopie van deze overeenkomst aan zijn bevoegd btw-controlekantoor (supra);
- het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde stellen hun bevoegd btw-controlekantoor van deze overeenkomst in kennis. Deze kennisgeving vermeldt: de

naam/maatschappelijke benaming en het adres/administratieve zetel van de betrokken arts, zijn/haar btw-identificatienummer en de datum van de overeenkomst;

- de arts stelt op schriftelijke wijze zijn bevoegd btw-controlekantoor in kennis van de optie voor de regeling "bijzondere wijze van betalen". Hij verbindt er zich tevens toe om elke wijziging in zijn activiteit die invloed kan hebben op de toepassing van deze bijzondere regeling binnen de 15 dagen aan zijn controlekantoor te melden.

44. Bovengenoemde optie houdt dus geenszins in dat er geen btw verschuldigd is over de prestaties als beoogd in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek, maar impliceert dat de verplichting tot doorstorting van de verschuldigde btw zal nagekomen worden door het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde.

Op te merken valt dat ook in deze bijzondere regeling de arts die de esthetische ingreep/behandeling verricht de wettelijke schuldenaar is van de btw. Dit houdt in dat indien het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde om welke reden ook en niettegenstaande de met de arts gesloten overeenkomst (zie supra) de btw niet aan de Schatkist zou voldoen, de administratie het recht behoudt deze btw alsnog na te vorderen bij de betrokken arts.

45. Indien een arts in meerdere ziekenhuizen of verzorgingsinrichtingen met btw belaste diensten verricht, is het voor de toepassing van deze bijzondere regeling niet vereist dat de dienstverrichter met alle betrokken ziekenhuizen/verzorgingsinrichtingen een overeenkomst afsluit. Uiteraard geldt in dat geval de bijzondere regeling uitsluitend voor de handelingen verricht in de ziekenhuizen of verzorgingsinrichtingen waarmee een overeenkomst werd bereikt. Anderzijds is het niet absoluut vereist dat een ziekenhuis of verzorgingsinrichting met alle artsen die in die instelling met btw belaste diensten verrichten, een overeenkomst afsluit. In dat geval zal de bijzondere regeling niet gelden voor de artsen die geen overeenkomst hebben afgesloten en zal de bedoelde instelling het nodige onderscheid moeten maken voor het invullen van haar eigen btw-aangifte.

46. Gelet op het bepaalde in het voorgaande lid, is het evident dat voor het sluiten van een dergelijke overeenkomst het btw-statuut van de arts ten opzichte van de andere handelingen die hij verricht (en die derhalve niet het voorwerp uitmaken van die overeenkomst) voor de toepassing van de bijzondere regeling geen rol speelt. Met andere woorden kan deze bijzondere regeling enerzijds worden toegepast zelfs indien de dienstverrichter voor zijn andere handelingen gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften en anderzijds kan de dienstverrichter voor deze bijzondere regeling opteren zelfs in het geval hij geen andere met btw belaste handelingen verricht dan deze die het voorwerp hebben uitgemaakt van bovengenoemde overeenkomst(en). Wat deze laatste hypothese betreft, kan worden opgemerkt dat het voordeel van deze bijzondere regeling er immers in bestaat dat de arts zijn recht op aftrek van de voorbelasting (en van de historische btw) kan uitoefenen, wat niet het geval is wanneer hij zou opteren voor de bijzondere regeling "Ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften".

47. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat artsen die, om welke reden ook, al voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd, ongeacht of ze er al dan niet toe gehouden waren periodieke btw-aangiften in te dienen, hun bevoegd btw-controlekantoor moeten inlichten over hun keuze voor de "bijzondere wijze van betalen" met bijvoeging van een kopie van de betrokken overeenkomst(en). Zij zullen spontaan de administratie alle wijzigingen in dit verband melden binnen de 15 dagen volgend op de wijziging.

3.3 Derde bijzondere regeling: Vrijstellingsregeling kleine ondernemingen – artikel 56bis van het Btw-Wetboek

48. Vermits de onder de rubrieken 3.1 en 3.2 weergegeven bijzondere regelingen, meer bepaald "Ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften" en "Bijzondere wijze van betalen", bijkomende voordelen bieden op het vlak van de btw-verplichtingen, worden deze artsen van de toepassing van de vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen als voorzien in artikel 56bis van het Btw-Wetboek uitgesloten.

Het blijft natuurlijk wel mogelijk voor de belastingplichtigen die niet opteren of niet kunnen opteren voor een van beide voornoemde bijzondere regelingen om het vrijstellingsregeling van artikel 56bis van het Btw-Wetboek aan te vragen wanneer hun omzet die in beginsel aan de btw onderworpen zou zijn, niet meer bedraagt dan 25.000 euro per kalenderjaar. Voor het bepalen van deze drempel

wordt derhalve geen rekening gehouden met de handelingen die worden beoogd door de medische btw-vrijstelling.

4. Voldoening van de btw

49. Als de arts de prestaties als beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek in België verricht, is hij de schuldenaar van de btw overeenkomstig artikel 51, § 1, 1^o, van dat Wetboek.

50. In de twee facultatieve bijzondere regelingen als vermeld onder rubriek 3.1 en 3.2 supra, wordt echter in de mogelijkheid voorzien dat mits naleving van bepaalde voorwaarden het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde de btw die verschuldigd is over de door de arts verrichte handelingen zelf zal aangeven en voldoen aan de Schatkist.

51. Het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde zal de erelonen in naam en voor rekening van de artsen als volgt opnemen in zijn/haar periodieke btw-aangifte

Maatstaf van heffing : rooster 03 en rooster 49

Verschuldigde btw : rooster 54

Het bijkomend gebruik van rooster 49 is om aan te geven dat deze maatstaf van heffing niet behoort tot de eigen omzet van de aangever.

52. Omzet van een ziekenhuis voor de handelingen als bedoeld in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, (de erelonen van de artsen die optreden als loontrekkende of als ambtenaar) en artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek (de ziekenhuisverpleging):

Maatstaf van heffing : rooster 03

Verschuldigde btw : rooster 54

Vrijgestelde omzet van een ziekenhuis beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, en § 2, 1^o, a), eerste lid, van het Btw-Wetboek :

Maatstaf van heffing : rooster 00

Eventuele andere handelingen onderworpen aan de btw (maken niet het voorwerp uit van onderhavige beslissing):

Maatstaf van heffing : roosters 01, 02 en 03

Verschuldigde btw : rooster 54

53. Btw-aangifte van de arts :

Prestaties beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek, waarvoor de arts zelf instaat voor de doorstorting van de btw aan de Schatkist:

Maatstaf van heffing : rooster 03

Verschuldigde btw : rooster 54

Prestaties beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek, waarvoor de arts geopteerd heeft voor de bijzondere wijze van betalen als beoogd onder rubriek 3.2 hiervoor:

Maatstaf van heffing : rooster 47

Prestaties beoogd door artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, van het Btw-Wetboek (vrijgestelde handelingen), ongeacht of deze al dan niet door het ziekenhuis of een gemachtigde derde worden geïnd bij de schuldenaars.

Maatstaf van heffing : rooster 00

Eventuele andere handelingen onderworpen aan de btw (maken niet het voorwerp uit van onderhavige beslissing):

Maatstaf van heffing : roosters 01, 02 en 03
Verschuldigde btw : rooster 54

54. Opmaak van facturen in het kader van een globaal inningsstelsel van de kosten die worden aangerekend aan patiënten en/of aan derden. Relatie met de inhoud van de periodieke btw-aangiften.

Wanneer in het kader van een globaal inningsstelsel van de kosten die worden aangerekend aan patiënten en/of aan derden, het ziekenhuis, de privé kliniek of de gemachtigde derde (in dit laatste geval betreft het in beginsel uitsluitend de erelonen van de artsen) een globale factuur opmaakt, geldt navolgende algemene regel.

Voor de handelingen die niet worden beoogd door de medische btw vrijstelling, dient per onderscheiden belastingplichtige dienstverrichter steeds enerzijds de maatstaf van heffing (= totaalbedrag waarover de btw wordt berekend indien deze belasting effectief verschuldigd is) en anderzijds het bedrag van de verschuldigde btw over deze maatstaf van heffing afzonderlijk op de factuur te worden vermeld.

55. Hierna volgt ter illustratie de opsomming van alle mogelijke gevallen die zich inzake btw kunnen voordoen bij de opmaak van een globale ziekenhuisfactuur voor een esthetische ingreep bij een gehospitaliseerde patiënt (handeling onderworpen aan de btw) waarbij artsen A, B, C, D en E betrokken zijn.

Op de globale ziekenhuisfactuur worden de volgende kosten vermeld:

1. a) de erelonen van arts A, loontrekkende of statutair ambtenaar;
- b) de kosten met betrekking tot de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging;

Het totaalbedrag van de kosten vermeld onder punt 1, a) en b) vormt de maatstaf van heffing (1). Over deze maatstaf is de btw tegen het tarief van 21 pct. verschuldigd. De maatstaf van heffing (1) en het totaalbedrag van de verschuldigde btw over deze maatstaf van heffing dienen afzonderlijk op de globale ziekenhuisfactuur te worden vermeld. Het betreft hier de omzet eigen aan het ziekenhuis (handelingen als bedoeld in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, en § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Btw-aangifte ziekenhuis:

rooster 03: maatstaf van heffing (1)

rooster 54: btw over maatstaf van heffing (1)

Btw-aangifte arts A:

Zonder voorwerp. De arts is een loontrekkende of ambtenaar.

2. ereloon arts B

Het ziekenhuis heeft met arts B een overeenkomst afgesloten om in naam en voor rekening van B, de btw die verschuldigd is over de door B verrichte handelingen te voldoen aan de Schatkist. Arts B heeft geopteerd voor het bijzonder belastingregime "Ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften".

Het ereloon van arts B vormt de maatstaf van heffing (2). Dit bedrag alsmede de daarover verschuldigde btw moeten afzonderlijk worden vermeld op de globale ziekenhuisfactuur. Het ziekenhuis zal de verschuldigde btw aan de Schatkist voldoen.

Btw-aangifte ziekenhuis:

rooster 03 : maatstaven van heffing (1) en (2)

rooster 49 : maatstaf van heffing (2)

rooster 54 : btw over maatstaven van heffing (1) en (2)

Btw-aangifte arts B:

Zonder voorwerp. Het belastingregime van B voorziet in een ontheffing tot indiening van periodieke aangiften

3. Ereloon arts C

Het ziekenhuis heeft met arts C een overeenkomst afgesloten om in naam en voor rekening van C, de btw die verschuldigd is over de door C verrichte handelingen te voldoen aan de Schatkist. Arts C heeft geopteerd voor het belastingregime "Bijzondere wijze van betalen".

Het ereloon van arts C vormt de maatstaf van heffing (3). Dit bedrag alsmede de daarover verschuldigde btw moeten afzonderlijk worden vermeld op de globale ziekenhuisfactuur. Het ziekenhuis zal de verschuldigde btw aan de Schatkist voldoen.

Btw-aangifte ziekenhuis:

rooster 03: maatstaven van heffing (1), (2) en (3)

rooster 49: maatstaven van heffing (2) en (3)

rooster 54: btw over maatstaven van heffing (1), (2) en (3)

Btw-aangifte arts C:

rooster 47: maatstaf van heffing (3)

Noot: Merk op dat in hoofde van het ziekenhuis de erelonen van arts B en van arts C dezelfde gevolgen teweegbrengen op het stuk van factuurvermeldingen en het invullen van de btw-aangifte. Met andere woorden van zodra het ziekenhuis een overeenkomst met een arts heeft afgesloten omtrent het betalen van de btw aan de Schatkist en deze overeenkomst heeft gemeld aan zijn bevoegd btw-controlekantoor, dient eerstgenoemde zich niet (meer) te bekommeren over het belastingregime van de betrokken arts.

4. Ereloon van arts D

Arts D is onderworpen aan de normale btw-regeling met indiening van periodieke btw-aangiften. Hij heeft geen overeenkomst met het ziekenhuis omtrent het betalen van de btw aan de Schatkist.

Het ereloon van arts D vormt de maatstaf van heffing (4). Dit bedrag alsmede de daarover verschuldigde btw moeten afzonderlijk worden vermeld op de globale ziekenhuisfactuur. Arts D zal de verschuldigde btw aan de Schatkist voldoen.

Btw-aangifte ziekenhuis:

rooster 03: maatstaven van heffing (1), (2) en (3)

rooster 49: maatstaven van heffing (2) en (3)

rooster 54: btw over maatstaven van heffing (1), (2) en (3)

Btw-aangifte arts D:

rooster 03: maatstaf van heffing (4)

rooster 54: btw over maatstaf van heffing (4)

Noot: deze handeling wordt niet opgenomen in de btw-aangifte van het ziekenhuis. Het ziekenhuis dient het belastingregime van de betrokken arts te kennen voor de opmaak van de globale ziekenhuisfactuur en voor het invullen van de btw-aangifte.

5. Ereloon van arts E

Arts E is onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen (artikel 56bis van het Btw-Wetboek). Hij heeft dan ook geen overeenkomst met het ziekenhuis omtrent het betalen van de btw aan de Schatkist.

Het ereloon van arts E vormt de maatstaf van heffing (5). Dit bedrag moet afzonderlijk worden vermeld op de globale ziekenhuisfactuur. Er is bij toepassing van artikel 56bis van het Btw-Wetboek geen btw verschuldigd over deze handeling.

Btw-aangifte ziekenhuis:

rooster 03: maatstaven van heffing (1), (2) en (3)

rooster 49: maatstaven van heffing (2) en (3)

rooster 54: btw over maatstaven van heffing (1), (2) en (3)

Btw-aangifte arts E:

Zonder voorwerp. Het belastingregime van E voorziet in een ontheffing tot indiening van periodieke aangiften. Het spreekt voor zich dat het bedrag van de maatstaf van heffing (5) in rekening wordt gebracht om te bepalen of de vrijstellingsdrempel van 25.000 euro per jaar al dan niet wordt overschreden.

Noot: de globale ziekenhuisfactuur vermeldt uiteraard geen verschuldigde btw en deze handeling wordt niet opgenomen in de btw-aangifte van het ziekenhuis. Het ziekenhuis dient het belastingregime van de betrokken arts te kennen.

56. Conclusie

Uit dit voorbeeld blijkt dat een ziekenhuis, althans in theorie, geconfronteerd kan worden met 3 verschillende werkwijzen naargelang de hoedanigheid van de artsen die in dat ziekenhuis esthetische ingrepen of behandelingen verrichten:

a) artsen die tewerkgesteld zijn als loontrekkende of statutair ambtenaar (z. punt 1)

b) artsen waarmee een overeenkomst werd afgesloten omtrent de betaling van de btw aan de Schatkist (z. punten 2 en 3)

c) artsen waarmee geen overeenkomst werd afgesloten omtrent de betaling van de btw aan de Schatkist (z. punten 4 en 5)

III. MAATSTAF VAN HEFFING

A. Algemeen

57. Op grond van artikel 26 van het Btw-Wetboek wordt voor het verrichten van diensten de belasting berekend over alles wat de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van diegene aan wie de dienst wordt verstrekt, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handeling verband houden.

58. Tot de maatstaf van heffing behoren onder meer de sommen die de dienstverrichter – al dan niet middels tussenkomst van een derde (systeem centrale inning) - aan de patiënt of aan een derde (bv. ziekenfonds) in rekening brengt en dit ongeacht of deze kosten uiteindelijk al dan niet integraal ten laste komen van de patiënt.

B. Administratief standpunt

59. Op grond van wat voorafgaat dient de dienstverrichter naast zijn ereloon alle door hem gemaakte en aan de patiënt of aan een derde doorgerekende kosten op te nemen in de maatstaf van heffing, ongeacht of hij deze al dan niet afzonderlijk in rekening brengt.

60. Concreet houdt dat in dat bij zelfstandige artsen en doktersvennootschappen die in een ziekenhuis of privé kliniek belaste handelingen verrichten, de maatstaf van heffing voor deze handelingen wordt gevormd door het ereloon en de eventuele andere kosten die zij aan de patiënt of aan een derde in rekening brengen. Dit geldt zelfs in het geval het ereloon en de eventuele bijkomende kosten ingevolge een overeenkomst tot centrale inning via een ziekenhuisfactuur aan de patiënt of aan een derde in rekening wordt gebracht. De omstandigheid dat het ziekenhuis een aanzienlijk gedeelte van dat ereloon inhoudt als tegenprestatie van zijn eigen kosten, heeft daarop geen enkele invloed.

61. Voor de door een ziekenhuis verrichte handelingen wordt de maatstaf van heffing gevormd door het totaalbedrag van alle prestaties en leveringen dat het ziekenhuis in eigen naam en voor eigen rekening ten laste legt van de patiënt of van een derde, dus met uitzondering van de voor de zelfstandige artsen en doktersvennootschappen in rekening gebrachte erelonen en eventuele bijkomende kosten als vermeld in het voorgaande randnummer.

Het ziekenhuis zal bij het bepalen van de maatstaf van heffing geen rekening houden met het BFM (Budget Financiële Middelen dat volgens bepaalde parameters door het RIZIV wordt toegekend aan door de overheid erkende ziekenhuizen) en dit zowel wat het vaste gedeelte als het variabele gedeelte van dit budget betreft. Dit om reden dat het volledige bedrag van het BFM als een werkingssubsidie wordt aangemerkt.

IV. TARIEF

62. De in hoofde van iedere belastingplichtige verstrekte handelingen als bedoeld in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, en artikel 44, § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek worden aangemerkt als globale diensten die onderworpen zijn aan het normale btw-tarief van 21 pct. Dit tarief is derhalve van toepassing op alle elementen waaruit die handelingen bestaan.

V. FACTURATIEVERPLICHTING

63. Daar de in deze beslissing besproken prestaties uitsluitend betrekking hebben op het menselijk lichaam, is de medecontractant van de dienstverrichter steeds een natuurlijke persoon (de patiënt of in voorkomend geval zijn wettelijke vertegenwoordiger) en nooit een rechtspersoon, zelfs niet indien de natuurlijke persoon zijn beroepsactiviteit verricht middels deze rechtspersoon.

64. In het uitzonderlijk geval dat de natuurlijke persoon (patiënt) in eigen naam en voor eigen rekening een beroepsactiviteit uitoefent waarvoor hij de hoedanigheid van btw-belastingplichtige heeft én de esthetische ingreep of behandeling in enigerlei mate verband heeft met de uitoefening van die activiteit, dient de zorgverlener aan zijn medecontractant een factuur uit te reiken uiterlijk de 15^e dag van de maand volgend op de maand waarin de esthetische prestatie werd verricht. De uitreiking van een factuur is eveneens verplicht bij ontvangst van een bedrag voorafgaand aan de datum van de voltooiing van de prestatie.

65. De belastingplichtige patiënten met recht op aftrek, hetgeen meer bepaald een btw-vrijstelling met betrekking tot actrices en mannequins uitsluit, kunnen de esthetische diensten die zij voor privédoeleinden of doeleinden vreemd aan hun economische activiteit bestemmen niet in aftrek brengen. Wanneer de goederen en diensten zowel voor de doeleinden van zijn economische activiteit als voor andere doeleinden worden gebruikt, mag de belasting slechts gedeeltelijk in aftrek worden gebracht naar verhouding van hun gebruik voor de doeleinden van de economische activiteit.

VI. TIJDSTIP VAN OPEISBAARHEID

66. De diensten verricht door artsen, doktersvennootschappen, ziekenhuizen en privé klinieken worden in het kader van onderhavige commentaar steeds verricht voor particulieren en bijgevolg wordt de btw opeisbaar in verhouding tot de ontvangst van de prijs.

67. Uitgaande van het tijdstip van opeisbaarheid van de btw, zijnde het tijdstip van ontvangst van de prijs, en de in de sector gebruikelijke praktijk van centrale inning waarbij de inning van de in rekening gebrachte bedragen gebeurt door een gemachtigde derde, is het belangrijk dat de betrokken partijen erop toezien dat deze btw tijdig aan de Schatkist wordt voldaan.

68. In het bijzonder zal het probleem zich stellen in het geval waarbij de gemachtigde derde instaat voor de inning van het ereloon en de erop verschuldigde btw maar de arts zelf de btw aan de Schatkist zal voldoen (de arts is in dit geval onderworpen aan de normale regeling met indiening van periodieke btw-aangiften, als bedoeld in de situatie uiteengezet onder randnummer 55, punt 4 "ereloon arts D").

Daar de btw verschuldigd wordt op het tijdstip dat voormelde gemachtigde derde de betaling ontvangt, geldt uiteraard in hoofde van de arts dit tijdstip en niet het tijdstip waarop de gemachtigde derde op zijn beurt het ereloon, na aftrek van bijdragen, doorstort aan de arts.

VII. RECHT OP AFTREK EN HERZIENINGEN

69. Voorafgaande opmerking : dit hoofdstuk is niet van toepassing op zelfstandige artsen en doktersvennootschappen die geopteerd hebben voor het bijzonder belastingregime "Ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften" aangezien dergelijke belastingplichtigen hebben verzaakt aan hun recht op aftrek van de voorbelasting met inbegrip van de aftrek van de historische btw. Ook de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen (artikel 56bis van het Btw-Wetboek) worden niet in dit hoofdstuk beoogd.

A. Algemeen

70. De artsen die medische prestaties verrichten als bedoeld in artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, van het Btw-Wetboek (vrijgestelde handelingen) en in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek (belaste handelingen), worden aangemerkt als gemengde belastingplichtigen met gedeeltelijk recht op aftrek.

71. Ook de ziekenhuizen hebben in voorkomend geval dezelfde hoedanigheid wegens het verrichten van vrijgestelde handelingen (artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, en § 2, 1^o, a), eerste lid, van het Btw-Wetboek) en van belaste handelingen (artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, en § 2, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek). Privé klinieken hebben ook de hoedanigheid van gemengde belastingplichtige indien ze, naast hun belaste handelingen, ook handelingen verrichten die van de btw zijn vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, 1^o, eerste lid, van het Btw-Wetboek (handelingen verricht door loontrekkende artsen).

Bovengenoemde gemengde belastingplichtigen kunnen de btw op de kosten gemaakt in het kader van hun beroepsactiviteit volgens het algemeen verhoudingsgetal in aftrek brengen (artikel 46, § 1, van het Btw-Wetboek). Vooraleer het algemeen verhoudingsgetal toe te passen, dient vooreerst rekening te worden gehouden met de gewone aftrekbeperkingen en aftrekuitsluitingen (artikel 45, §§ 1bis, 1quinquies, 2 en 3, van het Btw-Wetboek).

Enkel mits schriftelijke voorafgaande goedkeuring van de administratie, zal onder haar toezicht, het recht op aftrek op basis van het werkelijk gebruik mogen worden toegepast.

B. Algemeen verhoudingsgetal

Bepalen van het algemeen verhoudingsgetal

72. Het algemeen verhoudingsgetal is overeenkomstig artikel 12, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3, een breuk:

1^o met als teller, het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen waarvoor aanspraak op aftrek bestaat (handelingen bedoeld in artikel 45, § 1, 1^o tot 5^o, van het Wetboek);

2^o met als noemer, het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, zowel van de handelingen opgenomen in de teller als van de handelingen waarvoor geen aanspraak op aftrek bestaat.

73. Artsen en doktersvennootschappen die onderworpen zijn aan het belastingregime "Bijzondere wijze van betalen" houden voor het bepalen van de teller rekening met alle belaste handelingen als bedoeld in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het Btw-Wetboek, die ze hebben verricht. Met andere woorden de omstandigheid dat de over die handelingen verschuldigde btw aan de Schatkist werd betaald door een ziekenhuis, een privé kliniek of een gemachtigde derde heeft geen enkele invloed.

74. Ziekenhuizen, privé klinieken en gemachtigde derden die ingevolge een mechanisme van centrale inning de erelonen van de zelfstandige artsen of doktersvennootschappen bij de schuldenaars ervan vorderen en eventueel ook de verschuldigde btw in naam en voor rekening van die artsen en doktersvennootschappen aan de Schatkist voldoen, mogen met deze erelonen geen rekening houden voor het bepalen van hun algemeen verhoudingsgetal aangezien het hier niet gaat om handelingen die ze zelf hebben verricht.

75. Het door de erkende ziekenhuizen ontvangen BFM (budget financiële middelen) wordt, zowel wat het vaste gedeelte als het variabele gedeelte van dit budget betreft, aangemerkt als een werkingstoelage en heeft dus geen invloed op de maatstaf van heffing van de door de genoemde ziekenhuizen verrichte handelingen. De ingevolge dit budget ontvangen vergoedingen worden noch in de teller, noch in de noemer van de breuk opgenomen.

Algemeen verhoudingsgetal voor privé klinieken

76. De hiervoor weergegeven regels gelden evenzeer voor de privé klinieken.

Ook hier geldt als regel dat de in naam en voor rekening van de artsen geïnde erelonen niet in aanmerking komen voor het bepalen van hun algemeen verhoudingsgetal.

Algemeen verhoudingsgetal – Recht op aftrek van de historische btw

77. Teneinde het algemeen verhoudingsgetal te kunnen bepalen, aanvaardt de administratie dat de artsen, ziekenhuizen en privé klinieken zich baseren op de vermoedelijk te realiseren omzet in het kalenderjaar 2016. Dit verhoudingsgetal zal gebruikt worden voor het berekenen van het recht op aftrek van de historische btw en zal tevens dienst doen als voorlopig verhoudingsgetal voor de uit te oefenen btw aftrek voor het kalenderjaar 2016. Tegen 20.04.2017 dient het definitief verhoudingsgetal op basis van de effectief tijdens het kalenderjaar 2016 gerealiseerde omzet bepaald te worden en zodoende dient eveneens een btw correctie op voormeld recht op aftrek van de historische btw (eerder berekend op basis van het voorlopig verhoudingsgetal), opgenomen te worden in de btw aangifte in te dienen per 20.04.2017.

De raming van de te realiseren omzet in het kalenderjaar 2016 moet uiteraard op een realistische en gefundeerde wijze geschieden en blijft onder controle van de administratie. In dit verband zal de administratie zich er niet tegen verzetten indien de betrokken belastingplichtige, teneinde het bedrag van de teller van de breuk te kunnen bepalen, zich baseert op de in 2015 gerealiseerde esthetische ingrepen en behandelingen die door de nieuwe regelgeving worden beoogd.

Er wordt opgemerkt dat de handelingen die uitsluitend bij toepassing van de overgangsregeling opgenomen onder randnummer 111 niet met btw worden belast, bij het bepalen van het definitief verhoudingsgetal voor het jaar 2016 als vrijgestelde omzet moeten worden aangemerkt.

Dit betekent dat de in het voorgaande lid bedoelde handelingen geen recht op aftrek verlenen en enkel in de noemer van de breuk worden opgenomen.

C. Recht op aftrek van historische btw

1. Omvang van het recht op aftrek

78. Tot en met 31.12.2015 verrichtten artsen op grond van artikel 44, § 1, 2°, (oud), van het Btw-Wetboek vrijgestelde diensten die hen geen recht op aftrek van voorbelasting verlenen.

Vanaf 01.01.2016 worden de prestaties verricht door de arts als bedoeld in artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Btw-Wetboek uitgesloten van de medische btw-vrijstelling.

79. Tot en met 31.12.2015 genoten de ziekenhuizen de btw-vrijstelling als bedoeld in artikel 44, § 1, 2°, (oud), en § 2, 1°, (oud), van het Btw-Wetboek.

Met ingang van 01.01.2016 zullen de door hen verrichte prestaties die inherent zijn aan een ingreep of behandeling als bedoeld in artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Btw-Wetboek uitgesloten zijn van de medische btw-vrijstelling.

80. Op grond van artikel 49, 3^o, van het Btw-Wetboek en artikel 21bis, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3, kunnen de arts, het ziekenhuis of de privé kliniek bij wijze van regularisatie hun recht op aftrek van voorbelasting uitoefenen volgens hun algemeen verhoudingsgetal:

- voor de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen, die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2016;
- voor de bedrijfsmiddelen die op 01.01.2016 nog bestaan, voor zover die goederen nog bruikbaar zijn en de herzieningstermijn bepaald bij artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek nog niet is verstreken.

De arts, het ziekenhuis of de privé kliniek moeten hiervoor bij hun btw-controlekantoor een inventaris indienen uiterlijk op 30.06.2016. Het recht op aftrek van de historische btw kan ten vroegste uitgeoefend worden in de btw-aangifte die betrekking heeft op de maand of het kwartaal volgend op de maand waarin de inventaris is ingediend.

2. Regularisatie met betrekking tot de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2016

81. De arts, het ziekenhuis of de privé kliniek mag een regularisatie in zijn voordeel toepassen voor de belasting geheven van de in zijn hoofde ontvangen goederen en diensten, andere dan bedrijfsmiddelen, die:

- nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2016, of;
- rechtstreeks en duidelijk toewijsbaar zijn aan een door de arts, het ziekenhuis of de privé kliniek verrichte belaste prestatie.

82. Voor de goederen en diensten die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2016, wordt opgemerkt dat de btw geheven van algemene onkosten (telefoon, energie, water, e.a.) die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan voornoemde datum, niet aftrekbaar is.

83. Doordat de uitoefening van het recht op aftrek onderworpen is aan de vervaltermijn van drie jaar (zie artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 3) en rekening houdend met het feit dat de regularisatie ten vroegste kan plaatsvinden in 2016, kan daarenboven slechts de btw geheven van goederen en diensten die vanaf 01.01.2013 opeisbaar is geworden, in aftrek worden gebracht.

84. Het recht op aftrek van deze historische btw opgenomen in de in te dienen inventaris (cf. infra), vervalt voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw die opeisbaar is geworden in 2013 (respectievelijk in 2014, 2015) op 31.12.2016 (respectievelijk 2017, 2018). In samenhang met de tolerantie vervat in randnummer 101, mag de btw die opeisbaar is geworden in de loop van 2013 alsnog worden gerecupereerd in de btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand december 2016 of van het vierde kwartaal 2016, in te dienen tegen uiterlijk 20.01.2017.

3. Herziening met betrekking tot bedrijfsmiddelen die op 01.01.2016 nog aangewend worden voor met btw belaste prestaties van de arts, het ziekenhuis of de privé kliniek

3.1. Algemeen

85. Bedrijfsmiddelen zijn de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten bedoeld in artikel 9, tweede lid, 2^o, van het Btw-Wetboek en de diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitatiemiddelen (artikel 6, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3). Verpakkingsmiddelen, klein materieel, klein gereedschap en kantoorbenodigdheden die minder kosten dan het bedrag vermeld in artikel 1 van het ministerieel besluit nr. 1 (per 01.01.2016 exclusief btw zijnde 1.000 euro), worden niet aanzien als bedrijfsmiddelen (artikel 6, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 3 en artikel 1 van het ministerieel besluit nr. 1).

86. De arts, het ziekenhuis of de privé kliniek kan bij wijze van herziening zijn recht op aftrek uitoefenen voor de bedrijfsmiddelen die op 01.01.2016 nog bestaan, voor zover die goederen nog

bruikbaar zijn voor het verrichten van de met btw belaste prestaties en de herzieningstermijn bepaald bij artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek nog niet is verstreken.

Het herzieningstijdvak bedraagt in de regel vijf jaar voor de bedrijfsmiddelen, maar voor de belasting geheven van handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting van een onroerend goed, de verkrijging van een onroerend goed en de verkrijging van een zakelijk recht op een onroerend goed bedraagt het herzieningstijdvak vijftien jaar.

87. Voor bedrijfsmiddelen is het bedrag van de regularisatie gelijk aan de belasting die niet in aftrek kon worden gebracht, zijnde de initieel betaalde en niet in aftrek gebrachte Belgische btw, te beperken tot het volgens het algemeen verhoudingsgetal voor aftrek in aanmerking komend bedrag (z. randnummer. 72 ev. supra), dat vervolgens wordt verminderd met een vijfde of een vijftiende (naargelang van de aard van het goed in de zin van artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3) per jaar vanaf 1 januari van het jaar dat volgens artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 3 in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van de aftrek tot 31.12.2015 (toepassing artikel 21bis, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3). Dit betekent dat bij bedrijfsmiddelen, voor ieder verstreken jaar vóór 01.01.2016 één vijfde of één vijftiende van de niet afgetrokken btw verloren is. Het restant van de niet-afgetrokken btw kan worden herzien.

Deze herziening gebeurt bij toepassing van de artikelen 45 tot 49 van het Btw-Wetboek en in overeenstemming met de regels van artikel 3 en volgende van voornoemd koninklijk besluit nr. 3 en in combinatie met artikel 12 van voormeld besluit.

88. De herziening wordt verricht door toerekening in de periodieke btw-aangifte.

Daar de administratie bij wijze van uitzondering aanvaardt dat de herziening van het recht op aftrek van de historische btw berekend wordt op basis van een voorlopig verhoudingsgetal dat berekend wordt op basis van vooruitzichten (vermoedelijke btw omzet 2016) zal het definitief verhoudingsgetal ten vroegste per 1.1.2017 bepaalbaar zijn. Om deze redenen dient het verschil tussen het voorlopig en definitief verhoudingsgetal ook voor wat het recht op aftrek van de historische btw betreft, opgenomen te worden in de btw-aangifte in te dienen uiterlijk per 20.04.2017.

89. De herziening is afhankelijk van de indiening, bij het btw-controlekantoor waarvan de belastingplichtige afhangt, van een inventaris van de op 01.01.2016 nog niet gebruikte of verbruikte goederen en diensten en van een staat van de op dat tijdstip nog bruikbare bedrijfsmiddelen. Die stukken moeten worden opgemaakt in twee exemplaren, waarvan er één bestemd is voor het btw-controlekantoor (artikel 21bis, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3, cf. infra).

3.2. Bedrijfsmiddelen, andere dan onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vanaf 01.01.2012

90. Voor de belasting geheven van deze bedrijfsmiddelen, is de aftrek die oorspronkelijk door de belastingplichtige werd verricht onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat, dit wil zeggen het jaar waarin de van het bedrijfsmiddel geheven belasting opeisbaar is geworden (artikel 9, § 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3).

91. De administratie kan toestaan, of zelfs voorschrijven, dat als uitgangspunt van het herzieningstijdvak wordt aangenomen de eerste januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen (artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3). Er wordt opgemerkt dat de bepaling van het uitgangspunt van het herzieningstijdvak geen invloed heeft op de duur van de periode.

De belastingplichtige mag dat uitgangspunt gebruiken wanneer hij een boekhouding voert die het hem mogelijk maakt het tijdstip waarop het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen te bepalen door het overboeken van de investeringsuitgaven van de rekening "vaste activa in aanbouw" naar de rekening "vastgelegde middelen", met vermelding van het goed in kwestie en van de belasting voldaan ter zake van de totstandkoming ervan. Die mogelijkheid is afhankelijk van een vergunning verleend door het btw-controlekantoor waarvan de belastingplichtige afhangt.

Anderzijds kan het hoofd van het btw-controlekantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert opleggen dat de eerste januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen als uitgangspunt van het herzieningstijdvak wordt genomen, in de gevallen waarin het uitgangspunt dat door artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 wordt bepaald, de herziening klaarblijkelijk dreigt te vervalsen.

3.3. Onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vanaf 01.01.2012

92. Voor de btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen als bedoeld in artikel 9, § 1, laatste lid, van het koninklijk besluit nr. 3 die sinds 01.01.2012 in gebruik werden genomen, moet altijd als uitgangspunt van het herzieningstijdvak worden genomen de 1^e januari van het jaar waarin die bedrijfsmiddelen door de belastingplichtige in gebruik worden genomen (zie beslissing nr. E.T. 121.450 van 27.03.2012).

3.4. Herzieningen ten aanzien van onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vóór 01.01.2012

93. Voor de onroerende bedrijfsmiddelen die al vóór 01.01.2012 in gebruik waren genomen geldt nog het toenmalige administratieve standpunt dat als volgt kan worden samengevat.

Krachtens artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3 begint het herzieningstijdvak te lopen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat, dit wil zeggen het jaar waarin de van het bedrijfsmiddel geheven belasting opeisbaar is geworden.

In afwijking van dit algemeen principe kon de administratie toestaan of zelfs voorschrijven dat als uitgangspunt van het herzieningstijdvak werd aangenomen de eerste januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik werd genomen (artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3).

De belastingplichtige mocht dat uitgangspunt gebruiken wanneer hij over een vergunning beschikte die voorafgaandelijk aan het tijdstip van ingebruikname van het bedrijfsmiddel werd verleend door het btw-controlekantoor. Het hoofd van het btw-controlekantoor, waaronder de belastingplichtige ressorteerde, diende de toepassing van voornoemd artikel 9, § 2, te verplichten in de welbepaalde gevallen waarin het uitgangspunt dat door voornoemd artikel 9, § 1, wordt bepaald, de herziening klaarblijkelijk dreigde te vervalsen.

94. In hun hoedanigheid van vrijgestelde belastingplichtige (tot en met 31.12.2015) hadden artsen en ziekenhuizen er vóór 01.01.2016 geen belang bij om voornoemde vergunning te krijgen voor de onroerende bedrijfsmiddelen die ze al in gebruik hadden genomen vóór 01.01.2012. Daarom mogen deze belastingplichtigen alsnog die vergunning aanvragen bij het hoofd van hun bevoegd btw-controlekantoor. Dit verzoek moet samen met de inventaris worden ingediend uiterlijk op 30.06.2016. Het recht op aftrek van de historische btw zal worden uitgeoefend in de btw-aangifte die betrekking heeft op de maand of het kwartaal volgend op de maand waarin de inventaris werd ingediend.

4. Uitvoering van de regularisatie van het recht op aftrek van de historische btw

4.1. Op te maken inventaris en tijdstip van indiening van deze inventaris

95. Voornoemde regularisatie is afhankelijk van de indiening bij het btw-controlekantoor waarvan de belastingplichtige afhangt van een inventaris van de op 01.01.2016 nog niet gebruikte of verbruikte goederen en diensten en van een staat van de op dat tijdstip nog bruikbare bedrijfsmiddelen.

96. Die stukken worden opgemaakt in twee exemplaren waarvan er één bestemd is voor het btw-controlekantoor. Ze vermelden op gedetailleerde wijze de goederen en diensten die nog in aanmerking komen voor de betreffende regularisatie, de datum en het nummer van de factuur van de aankoop of het invoerdocument, de maatstaf van heffing waarover ze met de btw werden belast en het te regulariseren bedrag aan btw (artikel 21bis, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3).

Deze inventaris dient in detail de erin opgenomen bedrijfsmiddelen, gestaafd door een aankoopfactuur, te omvatten alsmede de niet per 01.01.2016 verbruikte goederen en diensten. Daartoe dient per bedrijfsmiddel de aanvangsdatum van de historische herziening vermeld te worden, de maatstaf van heffing en de op de factuur vermelde btw.

Voor de niet per 01.01.2016 verbruikte goederen en diensten dient de maatstaf van heffing en de btw vermeld te worden. Als de belastingplichtige al over een zeker recht op aftrek beschikte ingevolge een andere activiteit, dient de effectief al in aftrek gebrachte btw per bedrijfsmiddel of niet verbruikte goederen en diensten te worden vermeld.

Ten slotte dient de wijze waarop het voorlopig algemeen verhoudingsgetal (vooruitzichten handelingen van het kalenderjaar 2016) werd bepaald, bij de inventaris te worden gevoegd. Dit verhoudingsgetal dient effectief te worden toegepast op de in de inventaris vermelde en voor aftrek in aanmerking komende historische btw.

97. Deze inventaris moet uiterlijk op 30.06.2016 worden ingediend. Het recht op aftrek van de historische btw kan ten vroegste opgenomen worden in de eerst in te dienen periodieke btw-aangifte volgend op de indiening van de inventaris.

In het geval waarbij de inventaris op 30.06.2016 ingediend wordt, betekent dit dat voor maandaangevers de historische btw aftrek ten vroegste opgenomen kan worden in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand juli 2016, in te dienen uiterlijk tegen 20.08.2016 (10) en voor de kwartaalaangevers impliceert dit een opname van de historische btw aftrek in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van het derde kwartaal, in te dienen uiterlijk tegen 20.10.2016.

(10) Behoudens andere datum die ingevolge de vakantieregeling zou worden toegestaan.

4.2. Samenhang inventaris en vergunning inzake begindatum van het herzieningstijdvak

98. Het is belangrijk er rekening mee te houden dat de inhoud van de betreffende inventaris wordt beïnvloed door het al of niet aanvragen van de vergunning waarvan sprake is in rubrieken 3.2. en 3.4. supra.

4.3. Principe en praktische uitvoering

99. Artikel 21bis, § 3, van het koninklijk besluit nr. 3 bepaalt dat de regularisatie tot beloop van het passende bedrag wordt verricht door toerekening op het aan de Staat verschuldigde bedrag van de belasting in rooster 71 van kader VI van de periodieke aangifte. Wanneer het resultaat van deze toerekening een door de Staat verschuldigd bedrag is, wordt dat bedrag naar de volgende aangiftetijdvakken overgebracht tot passend beloop van rooster 71 van deze aangiften.

100. Praktisch dient er als volgt gewerkt te worden:

Met betrekking tot de periodieke aangifte (voortgaand op het voorbeeld opgenomen onder rubriek 4.1 supra, juli 2016 of 3^e kwartaal 2016) berekent de belastingplichtige het resultaat volgens de gewone btw-regels. Hierbij wordt eerst nog geen rekening gehouden met de verrekening van de historische btw opgenomen in de inventaris.

Als het resultaat een door de Staat verschuldigd bedrag is (rooster 72) kan de hiervoor bedoelde verrekening van de aftrek van de historische btw nog niet in aanmerking genomen worden en dient het volgende aangiftetijdvak te worden afgewacht.

Als het resultaat echter in principe een aan de Staat verschuldigd bedrag is (rooster 71), dient de nog in het voordeel van de belastingplichtige te regulariseren historische btw die opgenomen is in voornoemde inventaris, voor maximaal het hiervoor vernoemd berekend resultaat, in rooster 62 van deze periodieke aangifte te worden opgenomen. Bijgevolg moet het rooster 71 opnieuw worden berekend en resulteert dit in een kleiner te betalen bedrag of 0,00 euro.

De in het voordeel van de belastingplichtige te regulariseren historische btw die opgenomen is in de inventaris, die op die manier nog niet kon worden verricht, moet worden overgedragen naar het

volgende aangiftetijdvak. Opnieuw mag het normaliter in rooster 71 op te nemen bedrag op een zelfde manier verminderd worden of herleid worden tot 0,00 euro.

Deze werkwijze dient te worden herhaald tot het volledige bedrag aan historische btw waarop de belastingplichtige recht heeft, werd verrekend.

101. De administratie aanvaardt echter dat het bedrag van de te regulariseren historische btw dat nog niet kon worden verrekend in de maand- of kwartaalaangiften van het jaar 2016, mag worden vermeld in de btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand december 2016 (voor maandaangevers) of de btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van het vierde kwartaal 2016 (voor kwartaalaangevers), ongeacht het eindresultaat (rooster 71/72) van deze laatstbedoelde aangifte.

VIII. BTW-VERPLICHTINGEN EN ADMINISTRATIEVE FORMALITEITEN

102. De artsen, doktersvennootschappen, ziekenhuizen en privé klinieken moeten in principe voldoen aan de gewone btw-verplichtingen. De voornaamste btw-verplichtingen worden hierna opgesomd en summier toegelicht.

A. Identificatie voor btw-doeleinden

103. De arts, de doktersvennootschap, het ziekenhuis of de privé kliniek dient zich voor btw-doeleinden te laten identificeren bij het btw-controlekantoor waaronder hij/zij ressorteert. Voor de btw identificaties en de mogelijke combinaties die kunnen voortvloeien in hoofde van de diverse betrokken partijen, wordt verwezen naar hoofdstuk II, rubriek B.2 hiervoor.

Om zich te identificeren voor btw-doeleinden dient het document 604 A gebruikt te worden. De papieren versie kan verkregen worden op het bevoegde btw-controlekantoor of via ww.myminf.be (ga naar "myminf zonder authenticatie" en klik op "Formulieren", "604" invullen bij identificatienummer) en dient te worden toegezonden aan voornoemd controlekantoor.

Het formulier mag ook op elektronische wijze ingediend worden maar dit vereist de tussenkomst van een ondernemingsloket.

104. In het kader van de wetswijziging omtrent de medische btw-vrijstelling dient de aanvraag tot identificatie principieel plaats te vinden op het tijdstip waarop deze wijziging in voege treedt. Gelet evenwel op de toegestane overgangsmaatregel (zie hoofdstuk IX, infra) wordt de aanvraag tot identificatie die plaatsvindt uiterlijk op 31.05.2016 als tijdig aangemerkt.

105. Bovendien wordt opgemerkt dat de artsen, doktersvennootschappen, ziekenhuizen en privé klinieken die al over een btw-identificatienummer zouden beschikken en wier fiscaal regime ingevolge voornoemde wetswijziging moet worden aangepast, eveneens de mogelijkheid hebben om tot en met 31.05.2016 via het document 604 B hun btw-controlekantoor in te lichten van hun wijziging van activiteit.

B. Gebruik van het btw-identificatienummer

106. Op grond van artikel 53quater van het Btw-Wetboek dienen de belastingplichtigen hun btw-identificatienummer mee te delen aan hun leveranciers en aan hun klanten. Dit nummer moet bovendien worden vermeld op alle contracten, facturen, bestelbonnen, verzendingsnota's en andere stukken met betrekking tot de economische activiteit (artikel 30 van het koninklijk besluit nr. 1).

C. Periodieke btw-aangifte

107. Artsen, doktersvennootschappen, ziekenhuizen en privé klinieken zijn er volgens artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek toe gehouden iedere maand een aangifte in te dienen. Als zij echter aan de voorwaarden van artikel 18, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 voldoen, kunnen zij kiezen voor de normale btw-regeling met indiening van kwartaalaangiften. De belangrijkste

voorwaarde ter zake is dat de jaaronzet, exclusief btw, voor de volledige economische activiteit (dus met inbegrip van de vrijgestelde handelingen) niet meer bedraagt dan 2.500.000 euro. De periodieke aangifte moet worden ingediend uiterlijk de 20^e dag volgend op het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft.

108. De periodieke aangifte moet in principe verplicht elektronisch worden ingediend via de toepassing INTERVAT. Via de portaal-site van de FOD Financiën (www.minfin.fgov.be) kan men de toepassing INTERVAT selecteren (onder e-services). Om de aangifte te verzenden moet een elektronische handtekening geplaatst worden met een elektronische identiteitskaart of een digitaal certificaat van niveau 3. De administratie stuurt automatisch een ontvangstbevestiging bij de ontvangst van de aangifte.

109. De belastingplichtige artsen onderworpen aan hetzij de bijzondere regeling "Ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften", hetzij de "vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen", dienen uiteraard geen periodieke btw-aangiften in.

D. Artsen: overzicht per regeling (3 bijzondere regelingen en 1 gewoon belastingregime)

110. Hierna volgt, per regeling, een overzicht van de belangrijkste administratieve verplichtingen die artsen en doktersvennootschappen moeten naleven evenals de ermee verbonden gevolgen:

Type regeling	Eerste bijzondere regeling – ontheffing btw aangifte	Tweede bijzondere regeling – bijzondere wijze van betalen	Derde bijzondere regeling – Vrijstellingsregeling kleine ondernemingen – belaste omzet < €25.000/kalenderjaar	Gewone btw-regeling - Indienen btw aangifte en btw betalen en aftrekken
Btw-identificatie	JA	JA	JA	JA
Btw-aangifte indienen	NEEN	JA	NEEN	JA
Btw aanrekenen op ereloon	JA	JA	NEEN met vermelding "vrijgesteld artikel 56 bis Btw-Wetboek"	JA
Btw zelf ontvangen	NEEN	NEEN	NEEN	JA
Btw zelf doorstorten aan fiscus	NEEN	NEEN	NEEN	JA
Btw-aftrek via eigen btw aangifte uitoefenen	NEEN	JA	NEEN	JA
Aansprakelijk bij niet storting btw aan administratie	JA*	JA*	NEEN	JA*

Factuur	NEEN **	NEEN **	NEEN	JA, patiënt heeft btw-nummer en deelt dat mede
Jaarlijkse klantenlijsting	JA	JA	JA	JA

* in deze gevallen zal de fiscus zich eerst richten tot de gemachtigde derde die zich ertoe verbonden heeft de btw door te storten. Het is enkel in het geval de btw aldaar niet verhaald kan worden, dat dit bedrag alsnog bij de arts zal worden gevorderd, middels voormelde aansprakelijkheid.

** factuur wordt uitgereikt door gemachtigde derde als de uitreiking daarvan verplicht is.

IX. BIJZONDERE OVERGANGSMAATREGEL

111. Om reden dat onderhavige commentaar pas na de inwerkingtreding van de wetswijziging wordt gepubliceerd, besliste de administratie dat de aanvragen tot btw-identificatie of tot wijziging van btw identificatie van de betrokken belastingplichtigen (artsen, doktersvennootschappen, ziekenhuizen, privé klinieken) als tijdig zullen worden aangemerkt wanneer deze geschieden uiterlijk op 31.05.2016.

Teneinde de rechtszekerheid en gelijkberechtiging te eerbiedigen, zal de ontvangst van een aanvraag (604 A) of verzoek tot wijziging (604 B) door het bevoegde btw-controlekantoor vastgesteld worden door een bewijs van ontvangst van de aanvraag of verzoek af te leveren.

112. In het kader van de bezorgdheid geuit door de beroepsgroep wordt er tevens in een realistische overgangsregeling voorzien die de volgende modaliteiten bevat:

de geviseerde handelingen verricht door artsen en ziekenhuizen blijven vrijgesteld van btw indien volgende voorwaarden cumulatief vervuld zijn:

* uiterlijk op 29.02.2016 is er met de patiënt een overeenkomst om de ingreep/behandeling te verrichten op een welbepaalde datum;

* de ingreep/behandeling wordt effectief uitgevoerd tegen uiterlijk 30.06.2016.

NOOT: de datum waarop deze handelingen worden betaald, heeft geen invloed op deze overgangsmaatregel.

Om deze redenen werd eveneens beslist dat de vanaf 01.03.2016 verrichte handelingen die niet van voormelde overgangsregeling zouden kunnen genieten, zonder enige sanctie wegens laattijdigheid, nog kunnen worden aangegeven in de btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van juni 2016 (maandaangevers) of van het tweede kwartaal 2016 (kwartaalaangevers).

Voor de Minister,

J. MARCKX
Adviseur-generaal