

Btw over integrale eerstelijnszorg

Een onderzoek naar de belastbaarheid van de
activiteiten van een zorggroep voor de omzetbelasting.

O. C. Scholtes

324245

Begeleider: P.C.J. Oerlemans

Rotterdam, 26 maart 2015

© 2014 Erasmus Universiteit Rotterdam

Niets uit deze scriptie mag worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke ander manier dan ook, zonder voorafgaand schriftelijke toestemming van de auteur.

INHOUDSOPGAVE

| | |
|--|----|
| HOOFDSTUK 1. INLEIDING..... | 1 |
| 1.1 Aanleiding van het onderzoek..... | 1 |
| 1.2 Probleemstelling..... | 2 |
| 1.3 Opzet van het onderzoek..... | 3 |
| HOOFDSTUK 2. DE ZORGGROEP..... | 4 |
| 2.1 Inleiding..... | 4 |
| 2.2 De aanleiding voor het oprichten van zorggroepen..... | 4 |
| 2.2.1 Toename en invloed van chronische ziektes..... | 4 |
| 2.2.2 Politiek beleid..... | 6 |
| 2.2.3 Een zorggroep als zorgregisseur..... | 8 |
| 2.3 Beleidsregels van de Nederlandse Zorgautoriteit..... | 10 |
| 2.3.1 Integrale bekostiging..... | 10 |
| 2.3.2 Koptarief ketenzorg..... | 12 |
| 2.4 Contractuele relaties van een zorggroep..... | 13 |
| 2.4.1 Overeenkomst met zorgverzekeraars..... | 13 |
| 2.4.2 Overeenkomst met zorgverleners..... | 18 |
| 2.4.3 Overeenkomst met de patiënt..... | 21 |
| 2.4.3.1 Geen akte van overeenkomst..... | 21 |
| 2.4.3.2 Het ontstaan van een overeenkomst..... | 22 |
| 2.4.3.3 Geneeskundige behandelingsovereenkomst..... | 23 |
| 2.5 De zorggroep in de praktijk..... | 25 |
| 2.5.1 De organisatievorm..... | 25 |
| 2.5.2 De patiëntbeleving..... | 26 |
| 2.6 Conclusie..... | 27 |
| HOOFDSTUK 3. ALGEMENE BEGINSELEN VAN DE OMZETBELASTING..... | 29 |
| 3.1 Inleiding..... | 29 |
| 3.2 Het geharmoniseerde btw-stelsel..... | 29 |

| | | |
|--|---|----|
| 3.2.1 | Eerste gemeenschappelijke samenwerking..... | 29 |
| 3.2.2 | De Btw- richtlijn | 30 |
| 3.2.3 | De btw-verordening..... | 31 |
| 3.3 | Kenmerken van de btw | 31 |
| 3.3.1 | Het rechtskarakter..... | 31 |
| 3.3.1.1 | Het rechtskarakter van een wet | 31 |
| 3.3.1.2 | Het rechtskarakter van de btw | 32 |
| 3.3.2 | Neutraliteit | 34 |
| 3.3.2.1 | Neutraliteit in de omzetbelasting | 34 |
| 3.3.2.2 | Belastingneutraliteit in de literatuur | 35 |
| 3.3.2.3 | Belastingneutraliteit in de jurisprudentie..... | 36 |
| 3.4 | Conclusie | 39 |
| HOOFDSTUK 4. HET BELASTBARE FEIT | | 41 |
| 4.1 | Inleiding | 41 |
| 4.2 | De ondernemer..... | 42 |
| 4.2.1 | Het ondernemersbegrip van de wet en de richtlijn..... | 42 |
| 4.2.2 | Ieder | 42 |
| 4.2.3 | Zelfstandig | 43 |
| 4.2.4 | Bedrijf..... | 43 |
| 4.3 | Als zodanig handelen..... | 45 |
| 4.4 | Leveringen en diensten | 46 |
| 4.4.1 | Het onderscheid tussen leveringen en diensten | 46 |
| 4.4.2 | Levering..... | 46 |
| 4.4.3 | Diensten..... | 47 |
| 4.4.4 | Samengestelde prestaties | 48 |
| 4.5 | Bezwarende titel..... | 49 |
| 4.5.1 | Vereisten..... | 49 |
| 4.5.2 | De afnemer van een prestatie | 50 |

| | | |
|---------|--|-----------|
| 4.5.2.1 | Criteria voor het bepalen van de afnemer | 50 |
| 4.5.2.2 | De rechtsbetrekking/factuur..... | 51 |
| 4.5.2.3 | Het verbruik..... | 51 |
| 4.5.2.4 | De beschikkingsmacht..... | 52 |
| 4.5.2.5 | De afnemer en het rechtskarakter van de omzetbelasting | 53 |
| 4.5.3 | Bezwarende titel in de jurisprudentie..... | 53 |
| 4.5.3.1 | Coöperatieve aardappelbewaarplaats..... | 53 |
| 4.5.3.2 | Apple and Pear Development Council | 54 |
| 4.5.3.3 | Orgeldraaierarrest..... | 55 |
| 4.6 | In Nederland verricht..... | 56 |
| 4.7 | Conclusie | 56 |
| | HOOFDSTUK 5. DE MEDISCHE VRIJSTELLING IN DE OMZETBELASTING..... | 58 |
| 5.1 | Inleiding | 58 |
| 5.2 | De werking van een vrijstelling | 58 |
| 5.3 | Vrijstelling van medische diensten..... | 61 |
| 5.3.1 | De Btw-richtlijn | 61 |
| 5.3.2 | De Wet op de omzetbelasting..... | 62 |
| 5.4 | Conclusie | 64 |
| | HOOFDSTUK 6. DE ZORGGROEP EN HET BELASTBARE FEIT | 65 |
| 6.1 | Inleiding | 65 |
| 6.2 | De zorggroep als zodanig handelend ondernemer..... | 65 |
| 6.2.1 | Ieder | 65 |
| 6.2.2 | Zelfstandig | 66 |
| 6.2.3 | Bedrijf..... | 67 |
| 6.2.4 | Als zodanig handelen..... | 67 |
| 6.2.5 | Concluderend | 67 |
| 6.3 | De prestatie van een zorggroep als levering of dienst..... | 68 |
| 6.3.1 | Een goed of een dienst..... | 68 |

| | | |
|--|---|----|
| 6.3.2 | Eén of meerdere prestaties..... | 69 |
| 6.3.3 | Het verbruik..... | 71 |
| 6.4 | Onder bezwarende titel verricht..... | 71 |
| 6.4.1 | Vereisten..... | 71 |
| 6.4.2 | De afnemer van de zorggroep..... | 71 |
| 6.4.3 | Zorg voor chronisch zieken onder bezwarende titel | 74 |
| 6.5 | Conclusie | 74 |
| HOOFDSTUK 7. MEDISCHE VRIJSTELLING EN NEUTRALITEIT | | 76 |
| 7.1 | Inleiding | 76 |
| 7.2 | De medische vrijstelling..... | 76 |
| 7.3 | Belastingneutraliteit..... | 78 |
| 7.3.1 | Vergelijkingsmaatstaf | 78 |
| 7.3.2 | Ziekehuis | 78 |
| 7.3.3 | Huisartsenpost..... | 80 |
| 7.4 | Conclusie | 81 |
| HOOFDSTUK 8. SAMENVATTING EN CONCLUSIE | | 83 |
| 8.1 | Samenvatting..... | 83 |
| 8.1.1 | De zorggroep | 83 |
| 8.1.2 | Algemene beginselen van de omzetbelasting..... | 84 |
| 8.1.3 | Het belastbare feit | 85 |
| 8.1.4 | De medische vrijstelling in de omzetbelasting | 85 |
| 8.1.5 | De zorggroep en het belastbare feit..... | 86 |
| 8.1.6 | Medische vrijstelling en neutraliteit | 87 |
| 8.2 | Conclusie | 88 |
| Literatuurlijst | | 89 |

HOOFDSTUK 1. INLEIDING

1.1 Aanleiding van het onderzoek

De toename van het aantal chronisch zieke patiënten in Nederland leidt tot een verandering in het zorglandschap. Zorginstellingen proberen zo goed mogelijke zorg te verlenen, terwijl de kosten binnen de perken gehouden moeten worden. Een verandering in de zorgvraag leidt er toe dat ook de zorgverlening moet veranderen om zo goed mogelijk afgestemd te blijven op de vraag.

Vooraf op het gebied van de zorg voor diabetes mellitus 2 (DM2), vasculair risicomanagement (VRM) en COPD wordt door het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport aangestuurd op verandering van de opzet van de zorgverlening. Verzekeraars kunnen sinds 2010 zorg voor deze aandoeningen integraal bekostigen. De verzekeraar koopt de zorg die nodig is voor de behandeling voortaan in bij één partij. Deze partij is vervolgens verantwoordelijk voor het verzorgen van alle zorg die nodig is bij de betreffende aandoening. Voorheen waren verschillende partijen zoals een fysiotherapeut, huisarts of diëtist verantwoordelijk voor slechts een onderdeel van de verleende zorg. Door één partij verantwoordelijk te maken voor deze zorg zou de patiënt een meer samenhangende behandeling kunnen ondergaan. Dit komt de kwaliteit van de zorg ten goede.

De eerste stappen in de richting van het aanbieden van integrale zorg zijn gezet en de eerste resultaten vallen niet tegen. De Evaluatiecommissie Integrale Bekostiging heeft de geïntegreerde werkwijze geëvalueerd en heeft positieve effecten gevonden op de kwaliteit van de zorg.¹ De periode bleek echter te kort en de financiële cijfers over de periode waren nog niet beschikbaar waardoor van een finaal oordeel nog geen sprake is. De zorg voor chronische ziektes zal in de nabije toekomst worden verzorgd door zorggroepen.

Voor de omzetbelasting brengt dit interessante vragen met zich mee. In de Wet OB 1968 is een vrijstelling opgenomen voor medische diensten. Hierdoor houden zorgverleners nauwelijks rekening met deze belasting. Zorgverleners gaan er vanuit dat ze sowieso onder de vrijstelling vallen. Over de vraag of de medische vrijstelling van toepassing is op de diensten die een zorggroep verleent, kan de nodige discussie ontstaan. In de praktijk bestaat onenigheid over de vergoeding die een zorggroep ontvangt voor de zorg van een patiënt. Deze is opgesplitst in meerdere componenten, waaronder één voor de zorg zelf en een voor

¹ Evaluatiecommissie Integrale Gezondheidszorg 2012, p. 9.

overheadkosten. De belastingdienst heeft officieel het standpunt ingenomen dat de component die wordt betaald voor overheadkosten niet onder de medische vrijstelling kan vallen. Dit betekent dat zorggroepen omzetbelasting verschuldigd zouden zijn over (een deel van) hun prestaties.

Met de uitspraak van Rechtbank Noord-Holland van 10 maart 2014 is de eerste jurisprudentie verschenen met betrekking tot deze discussie.² In deze zaak stelde de zorggroep primair dat ze in het geheel geen prestatie voor de omzetbelasting verrichtte. Secundair werd gesteld dat de zorggroep deel uitmaakt van een collectief dat vrijgestelde medische diensten verleent aan patiënten met diabetes mellitus type 2. Rechtbank Noord-Holland dat de zorggroep een prestatie verricht voor de omzetbelasting welke niet onder de vrijstelling voor medische diensten valt.

Concreet gezien betekent het dat de zorg duurder wordt en dat dit wordt veroorzaakt door belastingheffing. Los van het feit of dit fiscaal gezien juist is lijkt het een onwenselijke situatie. Overleg tussen het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en het ministerie van Financiën over deze kwestie is gaande, maar tot op heden nog zonder resultaat.³ Doordat het maatschappelijk gezien onwenselijk lijkt dat zorgkosten hoger uitvallen door belastingheffing, is het relevant om te onderzoeken of het fiscaal gezien wel juist is dat de belastingdienst en Rechtbank Noord-Holland van mening zijn dat de prestatie van een zorggroep (voor een deel) belast is.

1.2 Probleemstelling

Om het hiervoor geschetste probleem te kunnen onderzoeken is de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

In hoeverre zijn de activiteiten die een zorggroep verricht belast met omzetbelasting?

Deze formulering van de probleemstelling kan leiden tot allerlei gedachten op politiek of zelfs filosofisch gebied. Voor dit onderzoek zijn dergelijke benaderingswijzen echter irrelevant. De beoordeling in hoeverre de dienstverlening van een zorggroep moet worden belast zal plaatsvinden in het licht van het huidige wettelijke kader van de omzetbelasting. Simpel gezegd zal worden beoordeeld of het standpunt dat de belastingdienst inneemt ten aanzien van zorggroepen fiscaal gezien juist is.

² Rb Noord-Holland 10 maart 2014, nr. AWB-13_2602.

³ Landelijke Organisatie Keten zorg, *Actuele stand van zaken rond de BTW-kwestie bij ketenzorg*, <http://www.organisatieketenzorg.nl/archives/1430>, geraadpleegd op 4 september 2014.

1.3 Opzet van het onderzoek

Het doel van de scriptie is het kunnen beoordelen van de dienstverlening van de zorggroep voor btw doeleinden. Een goed begrip van de taken en verantwoordelijkheden van een zorggroep behoort daarbij tot de essentie van de scriptie. Het tweede hoofdstuk bestaat uit het uiteenzetten van wat een zorggroep is en wat een zorggroep doet. Dit gebeurt door de zorggroep vanuit drie perspectieven te belichten. Ten eerste wordt ingegaan op de politieke achtergrond achter het organiseren van zorg in een zorggroep, ten tweede wordt de formele opzet doorgelicht en ten derde wordt beoordeeld wat de positie van een zorggroep is in de ogen van de patiënt.

Het theoretische kader van de scriptie wordt gevormd door de omzetbelasting zoals deze in Nederland van toepassing is. Vanaf hoofdstuk drie wordt hier inhoudelijk op ingegaan. Hoofdstuk drie wordt ingeleid door het ontstaan van het geharmoniseerde btw-stelsel toe te lichten. De kern van het derde hoofdstuk wordt gevormd door de grondbeginselen van de omzetbelasting: het rechtskarakter en de neutraliteit.

Het vierde hoofdstuk staat in het teken van het belastbare feit, zonder belastbaar feit kan immers geen omzetbelasting worden geheven. Het belastbare feit kan worden opgedeeld in verschillende elementen. Ieder element wordt afzonderlijk behandeld.

In het vijfde hoofdstuk wordt ingegaan op de medische vrijstelling die is opgenomen in de omzetbelasting. Eerst zal de werking van vrijstellingen in de omzetbelasting worden toegelicht, waarna de reikwijdte van de medische vrijstelling in de Btw-richtlijn en in de Wet OB 1968 wordt beoordeeld.

Tot en met het vijfde hoofdstuk ligt de focus op het schetsen van het theoretische kader. In hoofdstuk zes vindt de eerste toetsing plaats. De vraag of de activiteiten die een zorggroep verricht een belastbare prestatie vormen voor de btw staat in dit hoofdstuk centraal.

Het zevende hoofdstuk toetst of de dienstverlening van een zorggroep al dan niet onder de medische vrijstelling moet vallen. Hierbij wordt niet alleen aandacht besteedt aan de vrijstelling zoals deze is opgenomen in de Wet OB 1968, maar ook aan de belastingneutraliteit.

Het onderzoek wordt afgesloten met een samenvatting en een conclusie waarin de onderzoeksvraag wordt beantwoord.

HOOFDSTUK 2. DE ZORGGROEP

2.1 Inleiding

Bij de beoordeling van de activiteiten van een zorggroep is het van groot belang helder voor ogen te hebben wat een zorggroep is. In dit hoofdstuk staat daarom centraal wat een zorggroep is en wat de werkzaamheden van een zorggroep zijn. De Landelijke Organisatie voor Ketenzorg omschrijft de werkzaamheden van een zorggroep als volgt:

“Een zorggroep levert ketenzorg aan chronische patiënten. Dit gebeurt op basis van de landelijke Zorgstandaarden. Een zorggroep is verantwoordelijk voor de organisatie en levering van de gecontracteerde zorg in een bepaalde regio. In Nederland zijn er ruim 100 zorggroepen werkzaam. Het merendeel is lid van de Landelijke Organisatie voor Ketenzorg.”⁴

Een dergelijke omschrijving is natuurlijk te summier om voor de btw conclusies aan te kunnen verbinden. Om een volledig beeld te krijgen van wat een zorggroep is, wordt eerst ingegaan op de maatschappelijke- en politieke ontwikkelingen die hebben geleid tot de opkomst van zorggroepen in Nederland. Vervolgens komt aan bod welke eisen aan een zorggroep worden gesteld. De contractuele verplichtingen en verantwoordelijkheden geven daarna inzicht in wat de werkzaamheden van een zorggroep zijn. Toch is het niet voldoende om alleen de situatie op papier te bekijken. Het hoofdstuk wordt daarom besloten met een korte beschrijving van zorggroepen in de praktijk.

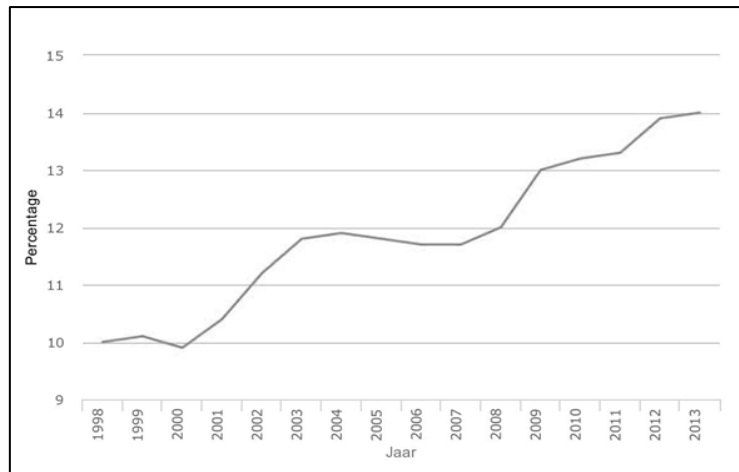
2.2 De aanleiding voor het oprichten van zorggroepen

2.2.1 Toename en invloed van chronische ziektes

De Nederlandse zorguitgaven zijn de afgelopen jaren flink gestegen. Niet alleen in absolute termen, maar ook als percentage van het bruto binnenlands product (zie figuur 1). Voor deze stijging worden verschillende verklarende factoren genoemd, zoals een verandering van de demografische samenstelling (vergrijzing), hogere kwaliteit van de gezondheidszorg en meer mensen met een chronische ziekte.⁵

⁴ Landelijke Organisatie Ketenzorg, *Over zorggroepen*, <http://www.organisatieketenzorg.nl/over-zorggroepen>, geraadpleegd op 27 november 2014.

⁵ Van Ewijk, van der Horst & Besseling 2013, p 54.



Figuur 1: Trendscenario totale zorguitgaven als percentage van het BBP.⁶

De verwachting van het toekomstbeeld, zoals het RIVM schetst in de Volksgezondheid Toekomstvoorziening 2014, laat geen afname van deze stijging zien (zie figuur 2).⁷ Een deel van de toekomstige stijging wordt toegeschreven aan het verder toenemen van het aantal chronisch zieken in Nederland. Het RIVM stelt dat in 2030 circa 7 miljoen Nederlanders een chronische ziekte zullen hebben.⁸ De precieze kosten die de behandeling van chronische ziektes met zich meebrengen zijn lastig te achterhalen, maar de Algemene Rekenkamer noemt over 2006 een bedrag van circa 18 miljard euro. In dat zelfde jaar bedroegen de totale zorguitgaven 70 miljard euro, waardoor het aandeel van de behandeling van chronische ziektes in de totale zorgkosten substantieel te noemen is.⁹

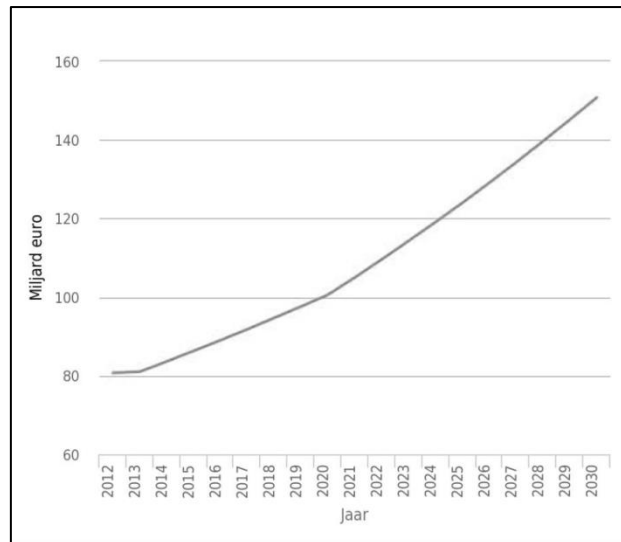
Chronische ziektes vormen niet alleen een grote kostenpost in de gezondheidszorg, ze brengen ook indirecte maatschappelijke kosten met zich mee. Denk onder meer aan verminderde arbeidsproductiviteit of verminderde schoolprestaties en ziekteverzuim of arbeidsongeschiktheid. De lagere inkomens die hiervan het gevolg kunnen zijn, leiden op hun beurt bovendien tot minder consumptie, wat gevolgen heeft voor de economische groei. Chronische ziektes hebben hierdoor niet alleen grote gevolgen voor het individu, maar ook voor de maatschappij.

⁶ RIVM, *Preventie en Zorg – RIVM*, http://www.eengezondnederland.nl/Heden_en_verleden/Zorg, geraadpleegd op 27 november 2014.

⁷ In de Volksgezondheid Toekomstverkenning rapporteert het RIVM vierjaarlijks over de ontwikkeling van de volksgezondheid in Nederland. De Volksgezondheid Toekomstverkenning is verschenen in vier themarapporten en beschikbaar gemaakt in een uitgebreide online rapportage, te raadplegen via: www.eengezondnederland.nl.

⁸ RIVM, *Een Gezonder Nederland Met Meer Chronisch Zieken. - Volksgezondheid Toekomst Verkenning 2014*, http://www.volksgezondheidtoekomstverkenning.nl/Over_deze_VTV/Nieuwsoverzicht/Een_gezonder_Nederland_met_meer_chronisch_zieken, geraadpleegd op 2 september 2014.

⁹ Algemene Rekenkamer 2010, p 28.



Figuur 2: Prognose ontwikkeling zorguitgaven.¹⁰

2.2.2 Politiek beleid

De grote impact van chronische ziektes vormt een politieke uitdaging. In 2008 verstuurde de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport een brief naar de Tweede kamer getiteld: 'Programmatische aanpak van chronische ziekten', waarin de minister de maatschappelijke ambitie formuleerde met betrekking tot het aanpakken van chronische ziektes. De ambitie was gebaseerd op vier kerndoelen:

1. De toename van het aantal mensen met een chronische aandoening afremmen.
2. De leeftijd waarop een chronische ziekte zich voor het eerst manifesteert uitstellen.
3. Complicaties als gevolg van de chronische ziekte voorkómen dan wel uitstellen.
4. Mensen met een chronische aandoening in staat stellen zo goed mogelijk met hun ziekte om te gaan, zodat de best mogelijke kwaliteit van leven wordt bereikt.¹¹

Om de vier kerndoelen te bereiken moest volgens de minister worden ingezet op het verlenen van zorg volgens een programmatische aanpak.¹² Aan de basis van een programmatische aanpak staan zorgstandaarden, welke richtlijnen omvatten waaraan goede zorg moet voldoen. Een zorgstandaard wordt opgesteld door een samenwerking tussen belangenverenigingen, zorgaanbieders en zorgverzekeraars. Door te werken met landelijke

¹⁰ RIVM, *Totale zorguitgaven 2011 – 2030 – RIVM*, http://www.eengezondernederland.nl/Trends_in_de_toekomst/Zorg/Zorguitgaven, geraadpleegd op 27 november 2014.

¹¹ Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *Programmatische aanpak van chronische ziekten*, kamerbrief d.d. 13-06-2008, PG/ZG 2.847.918.

¹² Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *Programmatische aanpak van chronische ziekten*, kamerbrief d.d. 13-06-2008, PG/ZG 2.847.918, p. 6.

zorgstandaarden kunnen indicatoren worden ontwikkeld om de kwaliteit van zorg te kunnen meten en vergelijken.

De minister signaleerde in zijn brief dat steeds meer Zorgaanbieders en zorgverzekeraars begonnen te werken volgens een programmatische aanpak. Hierbij werd door zorgaanbieders en verzekeraars aangestuurd op het verlenen van ketenzorg. Door het land heen leidde dit tot georganiseerde samenwerkingsverbanden.¹³ Ketenzorg wordt door het RIVM omschreven als 'het geheel van samenhangende zorginspanningen door verschillende zorgverleners bij één lijder aan een ziekte.¹⁴ Concreet betekent ketenzorg dat verschillende zorgverleners, door middel van samenwerking, vanuit hun eigen discipline een bijdrage leveren aan de zorg die een patiënt nodig heeft.

Om het model van de programmatische aanpak te laten slagen vroegen marktpartijen de minister per brief om een meer geoptimaliseerde organisatie van de zorg, waarmee samenwerking gestimuleerd zou worden. Dit zou kunnen worden bereikt door de invoering van een keten-DBC en een zorgregisseur.¹⁵

De minister stond er voor open om na te denken over stimuleringsmaatregelen die het mogelijk zouden maken de zorg meer in samenhang te organiseren. Eind 2008 gaf de minister in een kamerbrief zijn visie over hoe dit te bereiken zou zijn. Het probleem zat volgens de minister in de vorm van bekostiging, die niet gericht was op de zorgvraag van de patiënt, maar op de aanbieder die de zorg verleende. Dit belemmerde de samenwerking, waardoor chronische ziektes niet voldoende volgens de voorgestelde programmatische aanpak konden worden behandeld.¹⁶

De belemmerende werking van de bekostigingsstructuur zou opgelost kunnen worden door het invoeren van functionele bekostiging.¹⁷ Zorg voor patiënten met een chronische aandoening kan complex zijn, en houdt niet op bij de grens tussen verschillende zorgdisciplines, noch bij de grens tussen de eerste- en tweedelijnszorg. Met functionele bekostiging betalen zorgverzekeraars per ziektegeval een prijs voor de totale zorg die aan de

¹³ Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *Programmatische aanpak van chronische ziekten*, kamerbrief d.d. 13-06-2008, PG/ZG 2.847.918, p. 7.

¹⁴ Baan, Hutten & Rijken 2003, p. 91.

¹⁵ Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *Programmatische aanpak van chronische ziekten*, kamerbrief d.d. 13 juni 2008, PG/ZG 2.847.918, p. 7.

¹⁶ Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *De patiënt centraal door omslag naar functionele bekostiging*, kamerbrief d.d. 22 december 2008, CZ/EKZ/2898021 p. 2-5.

¹⁷ Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *De patiënt centraal door omslag naar functionele bekostiging*, kamerbrief d.d. 22 december 2008, CZ/EKZ/2898021 p. 6.

patiënt wordt geleverd. De zorgprestatie wordt daarbij uitgevoerd door een multidisciplinaire groep van zorgverleners. De inhoud van de zorgprestatie is gebaseerd op de zorgstandaard en de prijs die de verzekeraar voor de zorgprestatie betaalt is per aandoening vooraf overeengekomen tussen de verzekeraar en de zorgverleners.

Aan de basis van functionele bekostiging bij chronische ziektes ligt een keten-DBC.¹⁸ Een DBC wordt door de NZa omschreven als 'het totale traject van de diagnose die de zorgverlener stelt tot en met de (eventuele) behandeling die hieruit volgt'.¹⁹ Met het invoeren van een keten-DBC betaalt een zorgverzekeraar bij een chronische ziekte niet meer per consult, maar alleen voor de totale behandeling die nodig is bij de betreffende aandoening.

De minister was voornemens een keten-DBC te introduceren voor vier chronische ziektes: DM2, COPD, VRM en hartfalen. Hiertoe vroeg hij de NZa beleidsregels op te stellen. Ter voorbereiding hiervan publiceerde de NZa in april 2009 een analyse van de mogelijkheden en voorwaarden voor de invoering van functionele bekostiging van de zorg voor de vier genoemde chronische ziektes.²⁰ Uit het rapport blijkt dat functionele bekostiging zowel de kwaliteit van zorg als de betaalbaarheid ten goede kan komen. De kwaliteit kan worden verhoogd door een intensieve samenwerking van zorgverleners die volgens vaste protocollen werken. De kostenbesparing zal vooral worden bereikt door substitutie van tweede- naar (goedkopere) eerstelijnszorg. De positieve uitkomst van deze analyse van de NZa en geslaagde experimenten met diabeteszorg hebben de minister doen besluiten per 1 januari 2010 de mogelijkheid van functionele bekostiging in te voeren.²¹

2.2.3 Een zorggroep als zorgregisseur

Met de invoering van een keten-DBC werd het verlenen van ketenzorg gestimuleerd. In een zorgketen werken zorgverleners van verschillende disciplines samen. Door de grote hoeveelheid zorgverleners is bij ketenzorg een centrale regisseur nodig (zie tabel 1 voor een overzicht van de benodigde behandelaars per chronische aandoening). De zorgregisseur neemt de organisatie en de coördinatie van de zorgtaken op zich en waarborgt de kwaliteit

¹⁸ DBC staat voor Diagnose Behandel Combinatie.

¹⁹ NZa, *DBC/DOT - Nederlandse Zorgautoriteit - NZa.nl*,

<http://www.nza.nl/zorgonderwerpen/dossiers/dbc-dossier/>, Opgevraagd op 4 september 2014.

²⁰ NZa 2009.

²¹ Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *Voorhangbrief keten-DBCs en huisartsenbekostiging*, kamerbrief 13 juli 2009, CZ/EKZ/2934968. De invoering gold alleen voor de keten-DBC DM2, COPD en VRM. Voor hartfalen was niet tijdig een zorgstandaard beschikbaar.

van de zorg. Eén van de taken van de zorgregisseur is het optreden als hoofdcontractant van de keten-DBC tegenover de verzekeraar.

| Aanbieders | Diabetes | COPD | VRM | Hartfalen |
|---------------------------|----------|------|-----|-----------|
| Huisarts | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Praktijkondersteuner | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Praktijkverpleegkundige | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Apotheker | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Diëtist | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Fysiotherapeut | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| (Medisch)psycholoog | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Maatschappelijk werker | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Arbo-arts | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Diabetesverpleegkundige | ✓ | | | |
| Podotherapeut/pedicure | ✓ | | | |
| Optometrist | ✓ | | | |
| Longverpleegkundige | | ✓ | | |
| Longfunctielaborant | | ✓ | | |
| Logopedist | | ✓ | | |
| Verpleegkundig specialist | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Ergotherapeut | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Medisch specialist | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |

Tabel 1 Functies en aanbieders geïntegreerde eerstelijnszorg voor de vier chronische aandoeningen.²²

De behoefte aan een centrale regisseur, die de coördinatie van de verschillende zorgtaken op zich neemt en tevens als hoofdcontractant kan optreden richting verzekeraars, heeft geleid tot een nieuwe speler in het zorglandschap: de zorggroep. In het RIVM-rapport 'De organisatie van een zorggroep anno 2011' wordt een zorggroep omschreven als 'een organisatie met rechtspersoonlijkheid waarin zorgaanbieders zijn verenigd die verantwoordelijk is voor de coördinatie en levering van gecontracteerde zorg in een bepaalde regio'. Hierbij kan de term zorggroep enigszins misleidend zijn, omdat niet de groep van aangesloten zorgverleners wordt bedoeld, maar de entiteit die optreedt als hoofdcontractant van het keten-DBC contract.²³

Iedere zorgverlener uit een zorgketen die aan de voorwaarden van de NZa voldoet mag optreden als hoofdcontractant. De ervaring met experimentele ketenzorg leert echter dat het hoofdaannemerschap doorgaans wordt geclaimd, en verkregen, door een speciaal hiervoor opgerichte zorggroep.²⁴ Dit kan worden verklaard doordat de organisatie en coördinatie de voornaamste veroorzakers van meerkosten zijn bij het aanbieden van ketenzorg. Deze taken omvatten het ontwikkelen, opzetten en onderhouden van processen zoals ICT, dossiervorming en communicatie. Dit zijn geen werkzaamheden waar zorgverleners zich

²² NZa 2009.

²³ De Jong-van Til, Lemmens, Baan & Struijs 2012, p 10.

²⁴ NZa 2009, p. 46.

het liefst mee bezig houden. Dergelijke processen lenen zich er bovendien uitstekend voor om op grotere schaal toegepast te kunnen worden. Een zorggroep, die zich volledig richt op de organisatie- en coördinatietaken, biedt dan uitkomst.

De Nederlandse Mededingingsautoriteit acht een zorggroep aanwezig wanneer een afzonderlijke rechtsvorm is gecreëerd om een coördinerende rol te spelen op het gebied van de behandeling van een of meer chronische ziektes.²⁵

2.3 Beleidsregels van de Nederlandse Zorgautoriteit.

2.3.1 Integrale bekostiging

Met de beleidsregel BR/CU-7074 heeft de NZa invulling gegeven aan de politieke wens voor de mogelijkheid tot functionele bekostiging bij zorg voor chronisch zieken²⁶. Het doel van de beleidsregel is het mogelijk te maken om multidisciplinaire zorg te declareren bij zorgverzekeraars door deze integraal te bekostigen middels een keten-DBC.

In de beleidsregel worden aan de hoofdcontractant slechts twee eisen gesteld. Ten eerste dient de hoofdcontractant te beschikken over competenties om basis huisartsgeneeskundige zorg te kunnen aanbieden. Het is niet van belang of de hoofdcontractant deze zorg zelfstandig aanbiedt of dat hij een huisarts contracteert die over deze competenties beschikt. Ten tweede dient de hoofdcontractant een schriftelijke overeenkomst te zijn aangegaan met ziektekostenverzekeraars tot het leveren van een van de in de beleidsregel beschreven prestaties. De beschreven prestaties omvatten, kort gezegd, de zorg voor chronische patiënten volgens de zorgstandaarden DM 2, VRM of COPD. De NZa benoemt expliciet dat een ieder die de prestatie zoals genoemd in de beleidsregel kan leveren, hoofdcontractant kan zijn.²⁷

Ten aanzien van declaratie, administratie en transparantie heeft de NZa nadere regels opgesteld.²⁸ De hoofdcontractant is verantwoordelijk voor de declaratie van de geleverde zorg bij de zorgverzekeraar. Hiertoe dient de hoofdcontractant een schriftelijk overeenkomst te sluiten met de verzekeraar waarin tenminste het volgende is opgenomen:

²⁵ NMa & NZa 2010, p. 11.

²⁶ *Beleidsregel integrale bekostiging multidisciplinaire zorgverlening chronische aandoeningen (TM type 2, VRM, COPD)*, Nederlandse Zorgautoriteit, Beleidsregel BR/CU-7074.

²⁷ *Beleidsregel integrale bekostiging multidisciplinaire zorgverlening chronische aandoeningen (TM type 2, VRM, COPD)*, p. 9.

²⁸ De in dit onderdeel behandelde voorschriften zijn opgenomen in de *Regeling multidisciplinaire zorg*, Nederlandse Zorgautoriteit, Regeling NR/CU-720.

- Het overeengekomen tarief;
- de inhoud van de omschreven prestatie(s);
- de medisch specialistische zorg die geacht wordt onderdeel uit te maken van de betreffende prestaties;
- het aandeel van het totale tarief dat toe te rekenen is aan de drie volgende componenten: huisartsgeneeskundige zorg; niet-huisartsgeneeskundige zorg; overhead/ coördinatiekosten.²⁹

Naast de verantwoordelijkheid voor de declaratie is de hoofdcontractant tevens verantwoordelijk om bepaalde gegevens te registreren. De te registreren gegevens verschillen per aandoening waarvoor de patiënt onder behandeling is. Het doel van de administratievoorschriften is de resultaten in de zorgverlening in relatie tot hun betaalbaarheid, toegankelijkheid en kwaliteit van de zorg te kunnen volgen, toetsen en evalueren.³⁰

Figuur 3 laat een schematische uitwerking van de financieringsstructuur volgens functionele bekostiging zien, waarbij de zorggroep optreedt als hoofdcontractant. De zorggroep ontvangt van de verzekeraar een vast bedrag per patiënt. Hiervan betaalt de zorggroep de consulten die nodig zijn om zorg te verlenen die voldoet aan de zorgstandaarden.



Figuur 3: Financieringsstructuur bij functionele bekostiging.

²⁹ Het toerekenen van een aandeel van het totale tarief aan de drie componenten is vereist teneinde de transparantie in de zorg te vergroten.

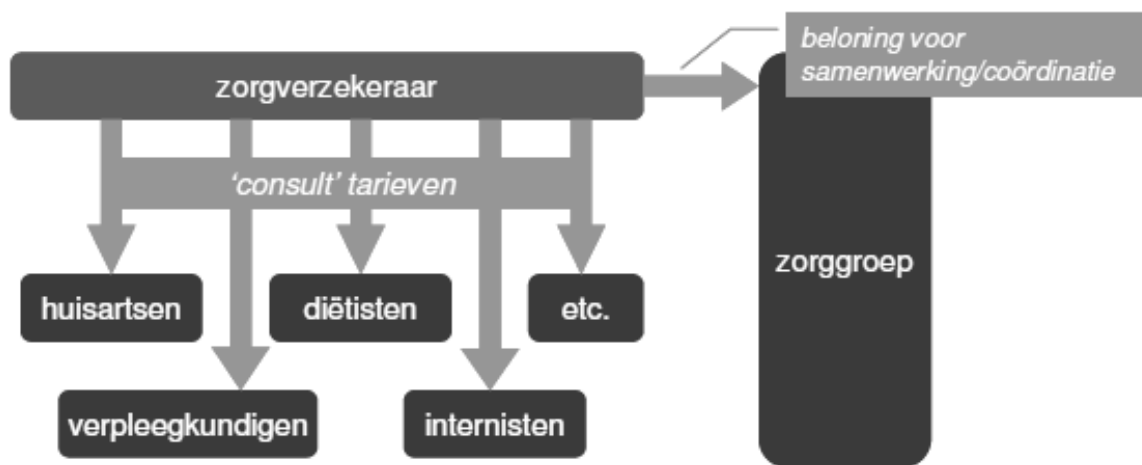
³⁰ *Regeling multidisciplinaire zorg*, Nederlandse Zorgautoriteit, Regeling NR/CU-720, p. 2.

2.3.2 Koptarief ketenzorg

Hoewel sinds 2010 getracht wordt multidisciplinaire samenwerking te stimuleren door de mogelijkheid te bieden om ketenzorg door middel van een keten-DBC te bekostigen, is het voor verzekeraars ook mogelijk om de extra kosten die het verlenen ketenzorg met zich mee brengt te vergoeden via een zogenaamd 'koptarief'.³¹

Bij bekostiging met een koptarief wordt de zorg niet ingekocht als één product, maar ontvangt de zorggroep enkel een vergoeding voor de overheadkosten. De onderaannemers declareren hun consulten rechtstreeks aan de zorgverzekeraar. Bij bekostiging van de zorggroep met een koptarief is geen sprake van een integraal tarief voor de volledige zorg. Een ander verschil met bekostiging via een keten-DBC is dat zorgverzekeraars zelf overeenkomsten afsluiten met de zorgverleners. In Figuur 4 is een schematische uitwerking van de bekostiging via een koptarief opgenomen.

Op basis van onderzoek van de NZa onder zorgverzekeraars blijkt dat in 2012 en 2013 zo'n 12% van de ketenzorgtrajecten DM2 met een koptarief bekostigd is. In het geval van COPD en VRM lagen deze percentages hoger, rond de 30%.³²



Figuur 4: Financieringsstructuur met een koptarief.

De visie van de NZa is dat bij de bekostiging van programmatische multidisciplinaire zorg uitgegaan wordt van een integraal tarief.³³ Inmiddels heeft het zorgverzekeraar Achmea bekend gemaakt in 2015 geen ketenzorg meer te bekostigen door middel van een koptarief

³¹ 'Huisartsenzorg en multidisciplinaire zorg', Nederlandse Zorgautoriteit, beleidsregel BR/CU-7105.

³² NZa 2014 I, p8.

³³ Huisartsen en multidisciplinaire zorg, Nederlandse Zorgautoriteit, Beleidsregel BR/CU-7105, p. 22.

voor de aandoeningen Diabetes Mellitus 2 en COPD³⁴. Het bekostigen van ketenzorg door middel van een koptarief moet dan ook worden beschouwd als overgangsregeling naar integrale bekostiging door middel van een keten-DBC. In dit onderzoek zal daarom onder zorggroep worden verstaan een zorggroep die ketenzorg levert welke bekostigd wordt middels een keten-DBC.

2.4 Contractuele relaties van een zorggroep

2.4.1 Overeenkomst met zorgverzekeraars

Op grond van artikel 10 onderdeel a van de Zorgverzekeringswet is de behoefte aan geneeskundige zorg een van de verzekerde risico's die een zorgverzekering afdekt. Op grond van artikel 11 van de Zorgverzekeringswet heeft een zorgverzekeraar jegens zijn verzekerde een zorgplicht indien een dergelijk risico zich voordoet. De diagnose van een chronische ziekte leidt er toe dat de verzekeraar gehouden is de benodigde zorg te verstrekken, dan wel de kosten voor deze zorg te vergoeden. Om aan deze verplichting te kunnen voldoen sluit een verzekeraar overeenkomsten af met zorggroepen die de benodigde zorg kunnen leveren. In dit onderdeel wordt nader ingegaan op de inhoud van een dergelijke overeenkomst.

De weergegeven passages zijn ontleend aan de 'Overeenkomst Multidisciplinaire zorg 2015-2016' zoals zorgverzekeraar CZ deze op haar websites heeft gepubliceerd.³⁵ Ook op Achmea en VGZ hebben een modelovereenkomst op hun website gepubliceerd, maar deze zijn inhoudelijk niet wezenlijk verschillend.³⁶

Artikel 1. Definities

(...)

b. Onderaannemer

De door de Zorgaanbieder, die deze overeenkomst is aangegaan, schriftelijk gecontracteerde

³⁴ *Inkoopvoorwaarden 2015 Multidisciplinaire zorg*, te raadplegen via de website van Achmea: <https://www.achmea.nl/zorgaanbieders/zorgsoort/huisartsen/downloads/>, geraadpleegd op 6 november 2014. Achmea is het grootste zorgverzekeringsconcern van Nederland, met een marktaandeel van meer dan 30%. Zie NZa 2014II.

³⁵ *CZ, Overeenkomsten Multidisciplinaire Zorg 2015-2016*.

<http://www.cz.nl/zorgaanbieder/zorgaanbieders/huisartsenzorg/multidisciplinaire-zorg/overeenkomsten>, geraadpleegd op 3 november 2014.

³⁶ *Coöperatie VGZ, Informatie over contracten – Coöperatie VGZ.*,

<http://www.cooperatievgz.nl/zorgaanbieders/zorgsoorten/ketenzorg/contracten>, geraadpleegd op 3 november 2014.

Achmea, Overeenkomst 2015,

<https://www.achmea.nl/zorgaanbieders/zorgsoort/huisartsen/downloads/Paginas/overeenkomst-2015.aspx>, geraadpleegd op 3 november 2014.

zorgverlener die feitelijk de zorg levert. (...)

(...)

Uit de formulering van de definities blijkt dat de feitelijke zorg geleverd wordt door de onderaannemers. Dit impliceert dat deze overeenkomst doorgaans wordt gesloten met partijen die zich enkel met organisatie en coördinatie bezig houden en niet met de zorgverlening zelf. Hiermee wordt de observatie van de NZa bevestigd dat het hoofdaannemerschap doorgaans wordt geclaimd door een specifiek voor dit doel opgerichte zorggroep, en niet door een zorgverlener uit de zorgketen. Op de overeenkomst tussen de zorggroep en de onderaannemer wordt ingegaan in onderdeel 2.4.2.

Artikel 2. Zorg

(...)

2. *De Zorgaanbieder verbindt zich de Zorg te verlenen aan de Verzekerde die als zodanig recht heeft op de Zorg en zich hiervoor tot aangesloten Onderaannemers van de Zorgaanbieder wendt. Deze verleent de Zorg met inachtneming van de relevante bepalingen die bij of krachtens de Zorgverzekeringswet (Zvw), de vigerende NZa beleidsregel 'Huisartsenzorg en Multidisciplinaire zorg', en de verzekeringsvoorwaarden van de Zorgverzekeraar aan de Zorg worden gesteld, alsmede met hetgeen Partijen hieromtrent bij of krachtens deze overeenkomst zijn overeengekomen.*

(...)

4. *De Zorgaanbieder verplicht zich jegens de Zorgverzekeraar om kwalitatief verantwoorde Zorg te organiseren, te coördineren en te leveren. Dit houdt in dat de Zorgaanbieder de verantwoordelijkheid draagt dat aan de Verzekerde, die bij de Onderaannemers in zorg is, de Zorg wordt geleverd volgens de procesbeschrijving van de meest recente versie van de zorgstandaard, zoals overeengekomen tussen Zorgaanbieder en Zorgverzekeraar. De Zorg wordt cliëntgericht, doeltreffend en doelmatig aangeboden aan een Verzekerde waarbij zorgverleners van diverse disciplines de Zorgonderdelen in samenhang en in samenwerking met desbetreffende Verzekerde aan de Verzekerde leveren, in redelijkheid afgestemd op de behoefte van de Verzekerde.*

(...)

Met deze bepalingen verplicht de zorggroep zich om zorg te verlenen aan patiënten die daar op basis van hun verzekeringsovereenkomst recht op hebben. De verzekerde wendt zich hiervoor tot een bij de zorggroep aangesloten zorgverlener. In de praktijk zal dit betekenen dat een patiënt zich met klachten meldt bij zijn huisarts. De huisarts is als onderaannemer gecontracteerd bij de zorggroep. Hoewel in deze bepaling is opgenomen dat een patiënt zich tot een onderaannemer van de zorggroep wendt is hiermee niet bepaald dat de zorggroep

verplicht is de zorg te laten verlenen door deze onderaannemer. De zorggroep heeft de mogelijkheid de zorg zelf te verlenen met behulp van zorgverleners die bij de zorggroep in dienst zijn. De zorggroep draagt daarnaast tegenover de verzekeraar de verantwoordelijkheid dat de patiënt niet alleen de benodigde huisartsenzorg ontvangt, maar ook overige zorg waar de patiënt volgens de zorgstandaard recht op heeft.

Artikel 2. Zorg

(...)

12. *Onverminderd de eigen verantwoordelijkheid van de door de Zorgaanbieder gecontracteerde Onderaannemers, is de Zorgaanbieder ten volle verantwoordelijk en aansprakelijk voor de te organiseren en te leveren Zorg die aan de Verzekerde door de Onderaannemer wordt verleend.*

Dit houdt in dat:

- *De Zorgaanbieder gehouden is alle verplichtingen die uit deze overeenkomst voortvloeien voor zover mogelijk ook in de afspraken met de Onderaannemers op te nemen;*
- *de Zorgaanbieder ervoor zorgt dat de Zorgverlening van de Onderaannemer het kwaliteitsniveau heeft waarvoor de Zorgaanbieder bij de Zorgverzekeraar is gecontracteerd;*
- *de Zorgaanbieder de Zorg, verleend door de Onderaannemer, bij de Zorgverzekeraar declareert;*
- *de Zorgaanbieder aansprakelijk is voor klachten, uitkomsten van inspectierapporten en achterafcontroles als bedoeld in artikel 8 van deze overeenkomst, betrekking hebbende op Verzekerden waarbij een Onderaannemer de daadwerkelijke zorg heeft verleend.*

(...)

De overeenkomst is zodanig opgesteld dat de verzekeraar aan zijn verplichting kan voldoen tegenover de patiënt door het inkopen van één product. Dit is in lijn met de gedachte achter de invoering van de keten-DBC. Bovenstaande bepalingen laten een verschuiving zien van verantwoordelijkheden van de verzekeraar naar de zorggroep. Het waarborgen van de kwaliteit van de geleverde zorg, door de zorggroep of door onderaannemers, is de verantwoordelijkheid van de zorggroep.

Artikel 4. Kwaliteit van de zorg

(...)

B. Patientbejegening

(...)

2. *De Zorgaanbieder draagt er zorg voor dat de Verzekerde bij aanvang van de Zorg geïnformeerd is door de Onderaannemer(s) over de te verlenen Zorg, de aangesloten Onderaannemers en procedures binnen het door de Zorgaanbieder en Zorgverzekeraar*

overeengekomen zorgprogramma met het oog op doeltreffendheid, juistheid, inzichtelijkheid en vergelijkbaarheid van de informatie. Hiertoe worden ook de financiële aspecten van de Zorg gerekend. Met deze informatie kunnen Verzekerden een weloverwogen keuze maken voor het aangaan van een behandelovereenkomst met betrekking tot deze Zorg. Indien de overeenkomst met de Zorgverzekeraar eindigt en niet aansluitend wordt vernieuwd, draagt de Zorgaanbieder er zorg voor dat de Verzekerde tijdig wordt geïnformeerd door de Onderaannemer(s).

4. In de situatie dat de Verzekerde, goed geïnformeerd zijnde door de Zorgaanbieder of door diens Onderaannemer over de Zorg, procedures of anderszins, er desondanks voor kiest de Zorg niet via de Zorgaanbieder te willen ontvangen, wordt de desbetreffende Verzekerde niet in zorg genomen of gehouden door de Zorgaanbieder.

(...)

D. Inhoudelijke en professionele kwaliteit

1. De medische eindverantwoordelijkheid van de uit te voeren Zorg binnen het integrale zorgprogramma ligt bij de behandelend huisarts, aangesloten als Onderaannemer bij de Zorgaanbieder.
2. De Zorgaanbieder borgt een actief overleg tussen de betrokken Onderaannemers, met de huisarts als regisseur, over de status van een in Zorg zijnde Verzekerde. De verplichting tot dit overleg en de positie van de huisarts worden geborgd in de contractuele relatie tussen de Zorgaanbieder en de Onderaannemers.

(...)

De patiënt wordt vooraf geïnformeerd over de procedure van de integrale zorg. De patiënt is vervolgens vrij te kiezen om niet in het zorgprogramma van een zorggroep opgenomen te worden. De behandeling van zijn chronische aandoening zal dan doorgaans worden verzorgd door de huisarts.

Artikel 6. Verbeterafspraken, informatie, rapportage en verantwoording

(...)

6. De Zorgaanbieder legt in één verantwoordingsdocument verantwoording af. Dit verantwoordingsdocument (zie bijlage I) wordt voor 1 mei van het jaar volgend op het kalenderjaar waarover verantwoording wordt afgelegd aan de Zorgverzekeraar beschikbaar gesteld. De Zorgaanbieder maakt hierbij gebruik van de door de Zorgverzekeraar vastgestelde formats voor de indicatorensets en financiële verantwoording.

(...)

8. Deelname aan de landelijke benchmark is voor Zorgaanbieders een voorwaarde voor de overeenkomst Multidisciplinaire zorg. De CZ-uitdraag komt te vervallen onder voorwaarde dat de landelijke uitdraag en benchmark tijdig beschikbaar is, dat deze benchmark voor de Zorgverzekeraar voldoende inzicht en informatie op zorggroepniveau biedt voor het voeren

van evaluatiegesprekken en dat de afgesproken ontwikkel-en uitbreidingswensen conform planning worden opgepakt en ingevuld. De Zorgaanbieder levert op naam, tijdig en volledig de indicatoren aan via <http://www.transparanteketenzorg.nl> voor alle zorgprogramma's. Met de verplichte deelname aan de landelijke benchmark komt het onderdeel 'Proces en uitkomstindicatoren' van het verantwoordingsdocument te vervallen.

(...)

Als zorgregisseur legt de zorggroep verantwoording af aan de zorgverzekeraar over de geleverde zorg. Tevens is de zorggroep gehouden kwaliteitsgegevens aan te leveren aan de Landelijke Organisatie Ketenzorg. Deze gegevens zijn bedoeld om de prestaties van zorggroepen onderling te kunnen vergelijken aan de hand van verschillende prestatie-indicatoren. Op deze manier worden zorggroepen gestimuleerd en gestuurd om de kwaliteit van de verleende zorg te verbeteren.

Artikel 7. Declaratie en honorering

A. Declaratie

(...)

3. Het Tarief is opgebouwd uit een zorgkosten- en een overheadkostencomponent. De zorgkostencomponent is opgebouwd uit een huisartsgebonden en een niet-huisartsgebonden deel. (...)

(...)

B. Honorering

(...)

4. De Zorgverzekeraar honoreert de Zorgaanbieder ter zake van de Verzekerde verleende Zorg op basis van de door Partijen in het individueel deel (deel I) van deze overeenkomst overeengekomen Tarief, indien en voor zover de Verzekerde op de dag van de behandeling bij de Zorgverzekeraar verzekerd is, zulks met inachtneming van de overige bepalingen in dit artikel.

(...)

De hoogte van de vergoeding is niet in de standaardovereenkomst opgenomen. Hiervoor verwijst de overeenkomst naar deel I, welke met iedere zorggroep individueel wordt overeengekomen. Wel is in de overeenkomst opgenomen dat het tarief opgebouwd is uit een zorgkosten- en een overheadcomponent. De zorgkostencomponent is vervolgens opgebouwd uit een huisartsgebonden en een niet-huisartsgebonden deel. Deze opbouw van het tarief wordt voorgeschreven door de beleidsregels van de NZa³⁷.

³⁷ Beleidsregel integrale bekostiging multidisciplinaire zorgverlening chronische aandoeningen (TM type 2, VRM, COPD), Nederlandse Zorgautoriteit, Beleidsregel BR/CU-7074.

2.4.2 Overeenkomst met zorgverleners

Uit de overeenkomst tussen de zorggroep en de zorgverzekeraar ontstaat voor de zorggroep een verplichting tot het leveren van zorg. Om deze zorg te verlenen schakelt een zorggroep onderaannemers in die (een deel van) de zorg leveren. De Landelijke Organisatie Ketenzorg heeft een standaardcontract ontwikkeld waarmee zorgverleners gecontracteerd kunnen worden. Om de juridische positie van de zorggroep tegenover de onderaannemer te duiden zijn hieronder enkele passages van dit standaardcontract opgenomen.

overwegende dat

a. de hoofdcontractant zich toelegt op de organisatie van multidisciplinaire zorgverlening aan chronisch zieken en in dit kader samenwerkingsovereenkomsten wenst aan te gaan met zorgaanbieders die deelprestaties van deze multidisciplinaire zorgverlening aan patiënten kunnen leveren;

(...)

c. De hoofdcontractant met inachtneming van de geldende wet- en regelgeving overeenkomsten aangaat met zorgverzekeraars over de organisatie, levering en vergoeding van multidisciplinaire zorgverlening;

d. De hoofdcontractant met deze zorgverzekeraars integrale tarieven voor multidisciplinaire zorgverlening overeenkomt, hetgeen met zich meebrengt dat de door de zorgaanbieder geleverde deelprestaties door de hoofdcontractant op basis van overeengekomen tarieven aan de zorgaanbieder worden vergoed en dat de zorgaanbieder de kosten van deze deelprestaties niet rechtstreeks in rekening kan brengen aan de zorgverzekeraar;

(...)

Artikel 2 – Invulling multidisciplinaire zorgverlening

1. De hoofdcontractant organiseert de multidisciplinaire zorgverlening aan chronisch zieken, zoals omschreven in het Zorgprogramma en geeft de zorgaanbieder in dit kader opdracht tot de levering van de deelprestatie(s) van deze multidisciplinaire zorgverlening, zoals omschreven in bijlage 1.

2. De zorgaanbieder verplicht zich tot levering van de in bijlage 1 omschreven deelprestatie(s) aan patiënten die multidisciplinaire zorg van de hoofdcontractant afnemen met in achtneming van het bepaalde in deze overeenkomst.

3. Bij de invulling van de multidisciplinaire zorgverlening zullen partijen ieder vanuit hun eigen verantwoordelijkheid en expertise bijdragen aan de ontwikkeling van een kwalitatief hoogwaardige integrale zorgverlening aan chronisch zieken.

(...)

De considerans van de overeenkomst vat het principe van zorgverlening bekostigd met een keten-DBC samen en vangt aan met de overweging dat de zorggroep zich toelegt op de

organisatie van multidisciplinaire zorgverlening aan chronisch zieken. In artikel 2 is wederom opgenomen dat de zorggroep de organisatie van zorg volgens zorgstandaarden op zich neemt. Hoewel de zorggroep slechts het organisatorische deel van de zorg op zich neemt is in artikel 2 opgenomen dat de patiënt de zorg afneemt van de zorggroep en dat de onderaannemer hier slechts een onderdeel van levert.

Artikel 4 – Verplichtingen hoofdcontractant

1. De hoofdcontractant is verantwoordelijk voor de organisatie van de multidisciplinaire zorg en zorgt ervoor dat de patiënten de verschillende onderdelen van zorg op kwalitatief verantwoorde wijze en in onderlinge samenhang geleverd krijgen. (...)
2. De hoofdcontractant draagt ervoor zorg dat de zorgaanbieder te allen tijde kan beschikken over een actueel overzicht van zorgaanbieders waarmee de hoofdcontractant een samenwerkingsovereenkomst heeft afgesloten.
3. De hoofdcontractant ziet er op toe dat er voor elke patiënt in zorg een individueel zorgplan is en bepaalt de kaders op grond waarvan vastgesteld wordt welke zorgverlener daarvoor de eerst verantwoordelijke is.

(...)

In artikel 4 staat wederom dat de hoofdcontractant de organisatie van de zorg op zich neemt. Met het organiseren van de zorg wordt beoogd dat de patiënt de zorg waar hij recht op heeft in samenhang geleverd krijgt. Hiertoe ziet de hoofdcontractant er onder meer op toe dat voor iedere patiënt een zorgplan beschikbaar is. Dit plan wordt niet door de hoofdcontractant zelf opgesteld, maar door een van de betrokken zorgverleners.

Artikel 5 – Vastlegging en uitwisseling van patiëntgegevens

1. Ten behoeve van de optimale samenwerking in het kader van de multidisciplinaire zorgverlening draagt de hoofdcontractant zorg voor een adequate infrastructuur voor de extractie, vastlegging en uitwisseling van patiëntgegevens, bij voorkeur elektronisch.

(...)

Artikel 6 – Registratie, jaarlijkse meting en rapportage, tussentijds overleg

1. Ten behoeve van de toetsing en evaluatie van de multidisciplinaire zorgverlening wordt de registratie uitgevoerd overeenkomstig de Minimale Data Set.
2. De hoofdcontractant doet tenminste eenmaal per jaar een meting aan de hand van de registratie en bespreekt de resultaten hiervan met de zorgaanbieder. Partijen komen zo nodig verbeterpunten overeen en leggen deze vast in een bijlage bij deze overeenkomst.

(...)

De zorggroep is verantwoordelijk voor de ict-infrastructuur die nodig is voor de communicatie tussen zorgverleners. De informatievoorziening omvat onder meer een

computersysteem waarin betrokken zorgverleners de voortgang van de behandeling registreren. Op deze wijze kunnen de zorgverleners van elkaar zien welke behandelingen hebben plaatsgevonden. Deze infrastructuur wordt zowel ingezet voor het uitwisselen van patiëntgegevens als voor de kwaliteitsmonitoring die jaarlijks plaatsvindt.

Artikel 13 – Vrijwaring, aansprakelijkheid, verzekering

1. De samenwerking tussen de hoofdcontractant en de zorgaanbieder en tussen de zorgaanbieder en overige zorgaanbieders laat onverlet de eigen verplichtingen en verantwoordelijkheden die de zorgaanbieder uit hoofde van zijn individuele beroepsuitoefening heeft op grond van de geldende wet- en regelgeving. De hoofdcontractant organiseert de multidisciplinaire zorgverlening zodanig dat de zorgaanbieder aan deze verplichting kan voldoen.
2. De zorgaanbieder vrijwaart de hoofdcontractant voor aansprakelijkheid voor alle schade die voortvloeit uit omstandigheden die de zorgaanbieder kunnen worden toegerekend.
3. De hoofdcontractant vrijwaart de zorgaanbieder voor aansprakelijkheid voor alle schade die voortvloeit uit omstandigheden die de hoofdcontractant kunnen worden toegerekend.
4. De zorgaanbieder draagt er voor zorg dat hij een passende beroepsaansprakelijkheidsverzekering heeft, hetzij individueel, hetzij in het kader van een collectieve verzekering.

(...)

Voor de civiele aansprakelijkheid met betrekking tot de geleverde zorg is van belang om vast te stellen of de overeenkomst tussen de zorggroep en de onderaannemer een overeenkomst van opdracht of een arbeidsovereenkomst is. Van een arbeidsovereenkomst kan alleen sprake zijn wanneer de zorgverlener een ondergeschikte is van de zorggroep. Dit houdt in dat de zorggroep instructies mag geven ten aanzien van de afgesproken werkzaamheden en hierbij zo nodig ingrijpt.³⁸

De civiele relatie tussen de zorgverlener en de zorggroep kan geduid worden als een overeenkomst van opdracht in de zin van 7:400 BW. De Orde van Medisch Specialisten pleegt een dergelijke overeenkomst eens een samenwerkingsovereenkomst te noemen.³⁹ Meersma & Velink achten een dergelijke benaming echter onjuist voor een dergelijke rechtsverhouding. ‘Samenwerking suggereert een gelijkheid die er tussen opdrachtgever en

³⁸ MMCZ wijzer 10, *De aansprakelijke partij voor schade patiënt: zorgprofessional en/of zorggroep?*, Lectoraat Mensen met chronische ziekten Hogeschool Leiden, november 2011.

³⁹ Zie: Concept modellen samenwerkingsovereenkomst van de Orde van Medisch Specialisten van 1 mei 2014, te raadplegen via: <https://www.vvaa.nl/~media/downloads/integrale%20besteding/conceptmodel%20samenwerkingsovereenkomst%20en%20toelichting.pdf>.

opdrachtnemer niet is', zo stellen ze.⁴⁰ Deze gelijkheid bestaat volgens hen niet, doordat de opdrachtgever op grond van 7:402 BW de mogelijkheid heeft tot het geven van aanwijzingen omtrent van het uitvoeren van de opdracht. Door de mogelijkheid tot het geven van aanwijzingen stellen Meersma & Velink dat de juridische relatie tussen de zorggroep en de zorgverlener een arbeidsrelatie benadert.

De instructiebevoegdheid van 7:402 BW geldt echter alleen binnen de opdracht. Dit kan worden geïllustreerd met het volgende voorbeeld: een cliënt kan zijn advocaat wel opdracht geven om al dan niet hoger beroep aan te tekenen, maar de cliënt kan zijn advocaat niet verplichten om voor hem op te treden als chauffeur.⁴¹ De gezagsverhouding, die voortkomt uit een dienstverband, is juist hetgeen de arbeidsovereenkomst scheidt van een overeenkomst van opdracht. Dit onderscheid kan immers niet gevonden worden in de aard van de werkzaamheden.⁴²

Hoewel ten aanzien van de overeenkomst van opdracht een instructiebevoegdheid geldt ten aanzien van die opdracht, is van een gezagsverhouding in dit geval geen sprake. De overeenkomst tussen de zorggroep en de zorgverlener is een overeenkomst van opdracht. Indien een patiënt schade lijdt als gevolg van de geleverde zorg kan deze de zorgverlener aansprakelijk stellen voor de geleden schade. Uit artikel 13 van de overeenkomst blijkt dat de zorggroep gevrijwaard is van aansprakelijkheid ten aanzien van schade die kan worden toegerekend aan de zorgaanbieder.

2.4.3 Overeenkomst met de patiënt

2.4.3.1 Geen akte van overeenkomst

Van zowel de overeenkomst tussen de zorggroep en de zorgverzekeraar, als van de overeenkomst tussen de zorggroep en de zorgverlener is een (onderhandse) akte beschikbaar, welke hiervoor zijn besproken.⁴³ Tussen de zorggroep en de patiënt wordt een dergelijke akte niet opgemaakt, waardoor de vraag ontstaat of tussen de zorggroep en de patiënt sprake is van een overeenkomst.

In de uitspraak van 10 maart 2014 is Rechtbank Noord-Holland van mening dat de zorggroep geen enkele contractuele relatie met de patiënt heeft.⁴⁴ Van Nunen is echter van

⁴⁰ Meersma & Velink 2014, p 21.

⁴¹ Tjong Tjin Tai 2014 I.

⁴² Tjong Tjin Tai 2014 II.

⁴³ Een onderhandse akte is een niet-notariële akte (2:156 BW, derde lid).

⁴⁴ Rb Noord-Holland 10 maart 2014, nr. AWB-13_2602, r.o. 4.6.

mening dat tussen de zorggroep en de patiënt wel degelijk een overeenkomst ontstaat, namelijk een geneeskundige behandelingsovereenkomst.⁴⁵

2.4.3.2 *Het ontstaan van een overeenkomst*

Dat tussen de zorggroep en de patiënt geen akte wordt opgemaakt betekent niet per se dat de overeenkomst niet bestaat. Van Dunné omschrijft het overeenkomst-model als volgt:

Onder een overeenkomst wordt een rechtsverhouding – dat wil zeggen een stel van verbintenissen⁴⁶ – verstaan, die tussen twee personen, aanbieder en geadresseerde, bestaat, en die tot stand is gekomen doordat die personen ieder één (eenzijdige) rechtshandeling verricht hebben (aanbod, resp. aanvaarding genaamd), welke een toezegging tot een rechtens relevant handelen inhoudt.⁴⁷

Uit deze omschrijving volgt dat tussen de zorggroep en de patiënt een rechtsbetrekking bestaat wanneer de zorggroep aan de patiënt een aanbod doet, welke door de patiënt wordt aanvaard. De zorggroep doet de patiënt in feite een aanbod door met de verzekeraar overeen te komen dat de patiënt bij de zorggroep zorg kan afnemen, wanneer hij daar op grond van zijn verzekeringspolis recht op heeft. Zodra een door de zorggroep als onderaannemer gecontracteerde zorgverlener een deel van de integrale zorg aan de patiënt verleent, wordt het aanbod van de zorggroep in mijn optiek door de patiënt aanvaard. Voor het aanvaarden van een aanbod is immers niet veel nodig, een handeling kan al voldoende zijn, maar een aanvaarding kan ook stilzwijgend verlopen.⁴⁸

Zorgverlening moet zo laagdrempelig mogelijk zijn. Wanneer een patiënt, vaak bij de huisarts, de diagnose van een chronische ziekte krijgt zal de behandeling meteen van start gaan, zonder dat daar een administratieve procedure aan vooraf gaat. Voor een patiënt zijn er weinig redenen om voor de behandeling van een dergelijke aandoening uit te wijken naar een andere behandelaar dan zijn eigen huisarts. De huisarts heeft aan het begin van het jaar een overeenkomst gesloten met een zorggroep, op basis waarvan de zorg voor chronische patiënten via de zorggroep wordt bekostigd. Dit betekent dat de patiënt automatisch zal kiezen om opgenomen te worden in het programma van de zorggroep, zonder dat daar een bewust keuzemoment aan voorafgaat. De huisarts verstrekt aan de patiënt wel een informatiefolder, waarin het een en ander over de zorggroep staat uitgelegd.

⁴⁵ Van Nunen 2014.

⁴⁶ Onder verbintenissen wordt hier verstaan: de gebondenheid van een persoon aan een rechtsnorm, die een in rechte afdwingbare verpoliching tot een door die norm voorgeschreven handeling met zich brengt.

⁴⁷ Van Dunné 2004, p 118.

⁴⁸ Van Dunné 2004, p. 118.

Hoewel niet daadwerkelijk contact plaatsvindt tussen de patiënt en de zorggroep, meen ik dat de zorggroep door het handelen van zijn onderaannemer wordt verbonden tot het uitvoeren van het programma. De details van de overeenkomst worden ingevuld door de vooraf gemaakte afspraken tussen de zorggroep en de zorgverzekeraar. Hierdoor bestaat ook tussen de zorggroep en de patiënt een overeenkomst op basis waarvan de zorggroep zich verbindt de zorg te leveren.

2.4.3.3 Geneeskundige behandelingsovereenkomst

Nu vaststaat dat tussen de zorggroep en de patiënt een overeenkomst bestaat kan worden beoordeeld of deze overeenkomst een geneeskundige behandelingsovereenkomst is. De geneeskundige behandelingsovereenkomst is als bijzondere overeenkomst opgenomen in art. 7:446 BW:

De overeenkomst inzake geneeskundige behandeling (...) is de overeenkomst waarbij een natuurlijke persoon of een rechtspersoon, de hulpverlener, zich in de uitoefening van een geneeskundig beroep of bedrijf tegenover een ander, de opdrachtgever, verbindt tot het verrichten van handelingen op het gebied van de geneeskunst, rechtstreeks betrekking hebbende op de persoon van de opdrachtgever of van een bepaalde derde. Degene op wiens persoon de handelingen rechtstreeks betrekking hebben wordt verder aangeduid als de patiënt.

Van een geneeskundige behandelingsovereenkomst tussen de patiënt en de zorggroep is slechts sprake in het geval de patiënt aangemerkt kan worden als opdrachtgever en de zorggroep als hulpverlener.

In paragraaf 2.4.1 is de overeenkomst tussen de zorgverzekeraar en de zorggroep toegelicht. Op grond van deze overeenkomst verbindt de zorggroep zich zorg te verlenen aan de verzekerde die daar recht op heeft. Met het afsluiten van deze overeenkomst ontstaat geen geneeskundige behandelingsovereenkomst zoals bedoeld in art. 7:446 BW, zo blijkt uit de memorie van toelichting.⁴⁹ Voor het ontstaan van een geneeskundige behandelingsovereenkomst moet sprake zijn van een individuele gerichtheid op de persoon van de patiënt.⁵⁰ Deze individuele gerichtheid ontstaat niet door het afsluiten van een overeenkomst tussen de zorgverzekeraar en de zorggroep. De daadwerkelijke opdracht tot het leveren van zorg wordt pas gegeven wanneer de chronisch zieke patiënt kiest zich te laten behandelen. Ondanks dat tussen de zorggroep en de verzekeraar al een overeenkomst

⁴⁹ Kamerstukken II 1989/90, 21 561, nr. 3, p. 26.

⁵⁰ Breitschaft 2015.

is opgemaakt heeft de patiënt de keuze om zich niet te laten opnemen in het zorgprogramma van de zorggroep. De opdrachtgever in de zin van art. 7:446 BW is de patiënt, en niet de zorgverzekeraar.

Nu de patiënt aangemerkt kan worden als opdrachtgever, kan een geneeskundige behandelingsovereenkomst ontstaan wanneer de zorggroep aangemerkt kan worden als hulpverlener. Bij het woord hulpverlener wordt snel gedacht aan een natuurlijk persoon, maar ook een rechtspersoon kan worden aangemerkt als hulpverlener.

Een geneeskundige behandeling verricht door een beroepsbeoefenaar die als zodanig werkzaam is in dienstbetrekking leidt niet tot een geneeskundige behandeling tussen deze beroepsbeoefenaar en de patiënt.⁵¹ De beroepsbeoefenaar 'treedt terug' achter diegene bij wie hij in dienst is. De natuurlijke- of rechtspersoon waarbij de beroepsbeoefenaar in dienst is wordt in dat geval beschouwd als hulpverlener voor de geneeskundige behandelingsovereenkomst. Dit is evenwel alleen het geval indien deze natuurlijke- of rechtspersoon een medisch bedrijf uitoefent.

De zorgverlener die de feitelijke zorg verleent werkt echter op basis van overeenkomst van opdracht (zie onderdeel 2.4.3). Dit zou betekenen dat niet de zorggroep, maar de zorgverlener als hulpverlener kwalificeert voor de geneeskundige behandelingsovereenkomst met de patiënt. Dit is echter een valkuil bij de beoordeling van de contractuele relaties van een zorggroep. De opdracht tot het verlenen van de (deel)prestatie, is namelijk niet de opdracht tot het verlenen van integrale zorg die door de patiënt wordt gegeven. Hierdoor moeten twee opdrachtgevers worden onderscheiden: de patiënt die opdracht geeft tot het verlenen van integrale zorg en de zorggroep die opdracht geeft tot het verlenen van een (deel)prestatie aan de zorgverlener. De verantwoordelijkheid tegenover de patiënt voor het uitvoeren van de integrale zorg ligt bij de zorggroep. Op basis hiervan moet de zorggroep worden aangewezen als hulpverlener, waardoor kan worden geconcludeerd tussen de zorggroep en de patiënt een geneeskundige behandelingsovereenkomst ontstaat.

⁵¹ Kamerstukken II 1989/90, 21 561, nr. 3, p. 27.

2.5 De zorggroep in de praktijk

2.5.1 De organisatievorm

Zoals in onderdeel 2.4.2 is toegelicht maakt de zorggroep gebruik van zelfstandig werkende zorgverleners die worden gecontracteerd op basis van overeenkomst van opdracht. De overeenkomst tussen de zorggroep en de zorgverzekeraar biedt voor de zorggroep echter ruimte om (een deel van) de zorg niet uit te besteden maar zelf te verlenen.

De NMa en de NZa hebben richtsnoeren opgesteld voor zorggroepen, waaruit blijkt dat de organisatievorm van zorggroepen op te delen is in drie varianten.⁵²

Variant 1: De zorggroep neemt zelf de volledige behandeling van de zorg voor de chronisch ziekte van de patiënt op zich. Hiervoor heeft de zorggroep zelf zorgverleners in dienst.

Variant 2: De zorggroep neemt enkel de organisatie en de coördinatie van de zorg op zich. De feitelijke zorg wordt volledig verleend door zelfstandig werkende zorgverleners, die door de zorggroep als onderaannemer worden ingeschakeld.⁵³

Variant 3: De zorggroep is een combinatie van variant 1 en variant 2. De zorggroep koopt de zorg deels in bij zelfstandig werkend zorgverleners, maar heeft ook eigen zorgverleners in dienst.

In de praktijk zijn vrijwel alle zorggroepen georganiseerd volgens variant 2 of 3.⁵⁴ De zorggroepen die zijn georganiseerd volgens variant 1, en de zorg volledig zelf leveren, zijn zo schaars dat ze in dit onderzoek buiten beschouwing worden gelaten.

Struijs e.a. constateren dat de zorgverleners in dienst van de zorggroep die georganiseerd is volgens variant 3 (de mengvorm) veelal geen directe patiëntzorg verlenen, maar bijvoorbeeld een diabetesverpleegkundige ondersteunen bij een complexe zorgvraag van patiënten.⁵⁵ Omdat variant 1 in dit onderzoek buiten beschouwing blijft, kan voor dit

⁵² NMa & NZa 2010. Deze richtsnoeren zijn opgesteld na een consultatie, waarop 31 marktpartijen (variërend van zorggroepen tot belangenorganisaties) een inhoudelijke reactie hebben gegeven.

⁵³ Met zelfstandig werkende zorgverleners kan ook een combinatie van met elkaar samenwerkende beroepsbeoefenaren die met elkaar een onderneming vormen bedoeld worden. Het gaat om zelfstandigheid ten opzichte van de zorggroep.

⁵⁴ De Jong-van Til, Lemmens, Baan & Struijs 2012, p 16.

⁵⁵ Struijs e.a. 2012, p.19.

onderzoek worden geconcludeerd dat zorggroepen voor directe patiëntzorg enkel gebruik maken van zelfstandig werkend zorgverleners middels een overeenkomst tot opdracht.

2.5.2 De patiëntbeleving

Een patiënt met een chronische ziekte die opgenomen is in het zorgprogramma van een zorggroep zal in de praktijk niet ervaren bij de zorggroep onder behandeling te zijn. Na de diagnose van een chronische ziekte, die vaak bij de huisarts wordt gesteld, wordt de patiënt doorgestuurd naar het spreekuur van de praktijkverpleegkundige. De verpleegkundige stelt, al dan niet in overleg met de huisarts, een behandelplan op volgens de zorgstandaard die voor de gediagnostiseerde aandoening geldt. De verpleegkundige is voor de patiënt het aanspreekpunt en voert de standaardcontroles uit, pleegt overleg met de huisarts en stuurt de patiënt indien nodig naar andere zorgverleners. De spreekuren bij de praktijkverpleegkundige vinden allemaal plaats in de huisartsenpraktijk, of, indien de patiënt niet mobiel genoeg is om naar de praktijk te komen, bij de patiënt thuis. Voor de patiënt maakt het geen verschil of de zorgverlener zelfstandig werkt, of dat hij in dienst is bij de zorggroep. Voor de patiënt zal het erop neerkomen dat de behandeling door de huisarts en/of de verpleegkundige wordt verricht, waarbij zo nu en dan zorg van een andere zorgverlener nodig is (bijvoorbeeld een fysiotherapeut of een diëtist).

Wat voor patiënten die deelnemen aan het zorgprogramma van de zorggroep een merkbaar verschil is met de traditionele behandeling, is dat het behandelplan en de uitkomst van tussentijdse controles worden opgenomen in het keteninformatiesysteem. Zorgverleners die doorgaans minder goed op de hoogte zijn van de gezondheidssituatie van de patiënt, zoals een fysiotherapeut, hebben hierdoor direct toegang tot alle nodige informatie. Patiënten kunnen via dit systeem ook hun eigen dossier inzien, waardoor ze worden gestimuleerd een actieve rol in het proces te vervullen.

Een ander denkbaar verschil waar de patiënt wel wat van zou merken is dat bepaalde zorg die opgenomen is in de zorgstandaard van een bepaalde aandoening, maar niet in de basisverzekering, alleen voor vergoeding in aanmerking komt indien de patiënt in zorg is bij de zorggroep. Het is echter niet te verwachten dat patiënten door deze verandering het gevoel krijgen dat de coördinatie van de zorg in handen is van een andere partij dan de huisarts. Laat staan dat de patiënt het gevoel krijgt bij een andere zorgverlener in zorg te zijn.

Aan de oppervlakte lijkt hierdoor niet veel veranderd te zijn met de invoering van de keten-DBC, maar dat is misschien juist wel de kracht ervan. Door op de achtergrond een partij verantwoordelijk te maken voor de organisatie van de zorg kan de kwaliteit en doelmatigheid worden verbeterd, terwijl de patiënt het gevoel houdt bij zijn huisarts onder behandeling te zijn.

2.6 Conclusie

De uitgaven aan zorg zijn de afgelopen tijd in Nederland flink gestegen. De verwachting is dat aan de stijging van de zorgkosten in de nabije toekomst nog geen einde komt. Ook het aantal chronisch zieken neemt toe. Dit leidt niet alleen tot hoge zorguitgaven, maar ook tot andere maatschappelijke kosten.

Om de kwaliteit van zorg te waarborgen, en daarbij de kostenstijging binnen de perken te houden, is politiek aangestuurd op een efficiëntere aanpak van chronische ziektes. Dit zou bereikt moeten worden door het verlenen van zorg volgens een programmatische aanpak, waarbij zorg wordt verleend volgens vooraf vastgestelde zorgstandaarden. Vanuit de markt werd aangestuurd op een samenwerking tussen verschillende zorgdisciplines. Deze samenwerking zou gestimuleerd kunnen worden door de invoering van functionele bekostiging. Functionele bekostiging geeft verzekeraars de mogelijkheid om zorg voor een chronische patiënt, door middel van een keten-DBC bij één partij in te kopen als één zorgdienst.

De behoefte aan een hoofdcontractant van het DBC-contract, die de regie kon voeren over de verschillende samenwerkende zorgverleners, heeft geleid tot het oprichten van zorggroepen. De zorggroep sluit een overeenkomst met zorgverzekeraars tot het leveren van zorg aan patiënten met een chronische ziekte. Uit deze overeenkomst ontstaan voor de zorggroep verschillende verantwoordelijkheden:

- Het leveren van zorg aan de patiënt, volgens landelijk vastgestelde zorgstandaarden;
- het verzamelen en aanleveren van gegevens ten behoeve van kwaliteitsmonitoring;
- het waarborgen van voldoende communicatie en samenwerking tussen betrokken zorgverleners; en
- het administreren en uitbetalen van declaraties van zorgverleners.

Deze verantwoordelijkheden leiden ertoe dat bij het leveren van ketenzorg aan chronisch zieken twee elementen kunnen worden onderscheiden: het organiseren van de ketenzorg en het feitelijk verlenen van zorg.

Met het contracteren van zorgverzekeraars en zorgverleners, het opzetten van een ict-infrastructuur en het administreren van de nodige informatie neemt de zorggroep de organisatie van de ketenzorg op zich. De feitelijke zorgverlening wordt door de zorggroep echter uitbesteed aan zelfstandige zorgverleners. Deze zorgverleners worden ingeschakeld op basis van overeenkomst van opdracht.

Hoewel de patiënt in zijn beleving onder behandeling blijft bij zijn huisarts, moet worden bedacht dat de hoedanigheid van de huisarts verandert. Bij het stellen van de diagnose van een chronische ziekte is de huisarts zelfstandig, maar wanneer de patiënt terugkomt voor de behandeling die onderdeel uitmaakt van het zorgprogramma van de zorggroep maakt de huisarts onderdeel uit van het behandelteam van de zorggroep. Doordat de opdracht tot het verlenen van integrale zorg door de patiënt aan de zorggroep wordt gegeven ontstaat tussen de zorggroep en de patiënt een geneeskundige behandelingsovereenkomst.

Op basis van bovenstaande feiten kan geconcludeerd worden dat de zorggroep een entiteit is die zich bezig houdt met de organisatie en coördinatie van ketenzorg aan chronisch zieken, waarbij de zorggroep de feitelijke zorg uitbesteedt aan zelfstandige zorgverleners.

HOOFDSTUK 3. ALGEMENE BEGINSELEN VAN DE OMZETBELASTING

3.1 Inleiding

De heffing van omzetbelasting in Nederland is niet alleen gebaseerd op nationale bepalingen. De Wet OB 1968 vindt zijn oorsprong in Europese richtlijnen. Dit is het gevolg van de harmonisatie van de omzetbelasting in Europa. Om inzicht te krijgen in de werking van de omzetbelasting worden de grondbeginselen in dit hoofdstuk toegelicht. Zeer beknopt wordt uiteengezet hoe deze harmonisatie tot stand is gekomen, waarna uitgebreider wordt stilgestaan bij de belangrijkste kenmerken.

3.2 Het geharmoniseerde btw-stelsel

3.2.1 Eerste gemeenschappelijke samenwerking

De eerste stap naar een Europese samenwerking wordt gevormd door het oprichten van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (EGKS). Op 18 april 1951 wordt het verdrag ondertekend waarmee een basis wordt gevormd voor de gemeenschappelijke markt, gemeenschappelijke doelstellingen en gemeenschappelijke instellingen.⁵⁶ Een grote stap richting het realiseren van deze gemeenschappelijke markt volgt enkele jaren later met het Verdrag tot Oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EG-verdrag). Met de oprichting van de gemeenschap werd de samenwerking van de deelnemende lidstaten flink geïntensiveerd.⁵⁷ Het doel van de oprichting is geformuleerd in het tweede artikel van het EG-verdrag:

“De Gemeenschap heeft tot taak, door het instellen van een gemeenschappelijke markt en door het geleidelijk nader tot elkaar brengen van het economisch beleid van de Lid-Staten te bevorderen de harmonische ontwikkeling van de economische activiteit binnen de gehele Gemeenschap, een gestadige en evenwichtige expansie, een grotere stabiliteit, een toenemende verbetering van de levensstandaard en nauwere betrekkingen tussen de in de Gemeenschap verenigde Staten.”

Het derde artikel omschrijft in verschillende punten hoe dit doel moet worden bereikt. Hieronder vallen onder meer het wegnemen van verschillende handelsbarrières en het waarborgen van het vrije verkeer van arbeid, diensten en kapitaal.⁵⁸

⁵⁶ Artikel 1 EGKS-verdrag.

⁵⁷ De deelnemende staten waren: Nederland, België, Luxemburg, Duitsland, Frankrijk en Italië.

⁵⁸ Artikel 3 EG-Verdrag.

3.2.2 De Btw- richtlijn

Het EG-verdrag heeft ook een eerste aanzet gegeven tot het harmoniseren van belastingheffing. In artikel 99 van het verdrag is opgenomen dat onderzocht zal worden op welke wijze de wetgeving van lidstaten op het gebied van omzetbelasting, accijnzen en andere indirecte belastingen kunnen worden geharmoniseerd, teneinde de interne markt te versterken.

De Europese Commissie besloot drie subgroepen (A, B en C) en een Fiscaal en Financieel Comité (hierna: FFC) in te stellen om het onderzoek zoals aangekondigd in artikel 99 van het verdrag te verrichten. De subgroepen en het FFC publiceerden hun bevindingen in 1962. De conclusies van de rapporten hebben de basis gelegd voor de invoering van een gemeenschappelijk btw-stelsel met aftrek van voorbelasting.⁵⁹

Naar aanleiding van de conclusies uit het ABC-rapport en het rapport van het FCC zijn uiteindelijk de Eerste en Tweede Richtlijn gepubliceerd.⁶⁰ De Eerste Richtlijn verplichtte de lidstaten om hun bestaande omzetbelastingstelsels te vervangen door een belasting over de toegevoegde waarde met recht op aftrek van voorbelasting. Verdere eisen aan het in te voeren stelsel werden neergelegd in de tweede Richtlijn, waar o.a. de belastingplichtige, het belastbare feit en de aftrek van voorbelasting zijn geregeld.

De Tweede Richtlijn is in 1977 vervangen door de Zesde Richtlijn welke een direct gevolg was van het Besluit betreffende het stelsel van eigen middelen.⁶¹ Op grond van dit besluit vloeit een percentage van de omzetbelasting direct in de schatkist van de EEG. Om dit goed te laten verlopen is de Zesde Richtlijn ingevoerd, welke voor een verdere harmonisering van de omzetbelasting zorgde door de grondslag, de belastbare feiten, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen verder vast te leggen.

Doordat de Zesde Richtlijn in de loop der tijd herhaaldelijk is aangepast en uitgebreid, werd deze steeds moeilijker leesbaar. De Zesde Richtlijn is herschikt en opnieuw genummerd en

⁵⁹ Het ABC-rapport en het 'Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité'. Voor zover ik heb kunnen nagaan is het rapport van subgroepen A, B en C niet digitaal beschikbaar. Voor de conclusies uit het rapport verwijs ik naar Beelen 2012, p. 25 e.v. Het Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité is digitaal beschikbaar via de EU-Bookshop (<http://www.bookshop.europa.eu/nl/home/>).

⁶⁰ Richtlijn 67/227/EG (Eerste Richtlijn) & Richtlijn 67/228/EG (Tweede Richtlijn).

⁶¹ Richtlijn 77/388/EG (Zesde Richtlijn); Besluit 70/243/EGKS (Besluit eigen middelen).

gepubliceerd als Richtlijn 2006/112/EG (hierna: "Btw-richtlijn). Hierbij zijn inhoudelijk nauwelijks wijzigingen beoogd.⁶²

3.2.3 De btw-verordening

De regelgeving op het gebied van de btw werd in eerste instantie uitsluitend in richtlijnen neergelegd. Met de invoering van een verordening waarin voorwaarden voor samenwerking tussen nationale autoriteiten op het gebied van btw werden bepaald, kwam hier een einde aan.⁶³ Het verschil tussen een richtlijn en een verordening is de rechtstreekse werking. Een richtlijn is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat, maar moet daarvoor worden omgezet in nationaal recht. Een verordening daarentegen is rechtstreekse toepasselijk.⁶⁴ Inmiddels zijn meerdere verordeningen met betrekking tot de btw gepubliceerd. De belangrijkste hiervan is Verordening 1777/2005/EG, inwerking getreden per 1 januari 2006, welke doorgaans wordt aangeduid als 'Btw-verordening'. De verordening is ingesteld omdat Zesde Richtlijn in bepaalde artikelen ruimte bood voor verschillende interpretaties. In het kader van de interne markt werd dit onwenselijk geacht.⁶⁵

3.3 Kenmerken van de btw

3.3.1 Het rechtskarakter

3.3.1.1 Het rechtskarakter van een wet

Vooraleer in te gaan op het rechtskarakter van de Wet op de omzetbelasting 1968 is het van belang in te gaan op de betekenis die we aan het begrip rechtskarakter toekennen. Swinkels kent aan het rechtskarakter van een wet twee betekenissen toe. Het rechtskarakter acht hij met name van belang bij het ontwerpen en het omschrijven van een begrippenkader dat bij de wet hoort. Dit begrippenkader, en dus het rechtskarakter, is vervolgens van betekenis bij het interpreteren en toepassen van een wet.⁶⁶

Van Kesteren heeft twee definities geformuleerd welke twee uitersten vormen waartussen een bandbreedte ontstaat waarbinnen het begrip rechtskarakter zich moet bevinden:

⁶² Preambule Btw-richtlijn, overweging 3.

⁶³ Verordening 1798/2003/EG.

⁶⁴ Artikel 288 VwEU. Overigens erkent het Hof van Justitie dat richtlijnen in bepaalde gevallen rechtstreekse werking hebben. Dit kan zich onder meer voordoen in situaties dat een lidstaat de richtlijn niet (juist) of niet op tijd heeft ingevoerd.

⁶⁵ Preambule Btw-verordening overweging 1 en 2.

⁶⁶ Swinkels 2001, p. 2.

- a. *Het rechtskarakter is een algemeen – reeds bij het ontwerp van de wet geformuleerd – ideaal die in principe ieder facet van de wet is (of: zou moeten zijn) vertaald; het is een leidraad die aangeeft wie en wat er belast zou moeten worden. De wet zoals die uiteindelijk in het Staatsblad verschijnt, is dan een meer of minder geslaagde uitwerking van die norm. Het is zowel bij de opbouw van de wettelijke bepalingen als bij de uitleg ervan normatief.*
- b. *Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie belastingplichtig is en wat er wordt belast. Het verkregen (totaal)beeld is normstellend bij de uitleg en de opbouw van de wet.⁶⁷*

Bij de onder a. geformuleerde definitie wordt het rechtskarakter gezien als basis waarop de wetgeving wordt opgebouwd, waarbij deze basis steeds in acht moet worden genomen bij het wetgevingsproces. In feite maakt het rechtskarakter volgens deze definitie deel uit van 'doel en strekking van de wet'. Deze formulering zou als ideaal gezien kunnen worden. Zoals Braun constateert komt het echter voor dat een dergelijke leidraad niet in het beginstadium van het wetgevingsproces wordt geformuleerd.⁶⁸ Het strikt volgen van de onder a. geformuleerde definitie zou tot gevolg hebben dat het in die gevallen aan een rechtskarakter ontbreekt.

Een formulering van het begrip rechtskarakter zoals onder b. leidt er toe dat het rechtskarakter niet gezien kan worden als normatief begrip. Het rechtskarakter zou dan immers veranderen bij een verandering van de vormgeving van de wet. Dit betekent dat aan het rechtskarakter geen betekenis zou toekomen bij het beoordelen van vraagstukken die betrekking hebben op die wet.⁶⁹

Mijns inziens wordt het rechtskarakter van een wet gevormd door een combinatie van deze twee uitersten. Het ideaal zoals bij aanvang van het wetgevingsproces is geformuleerd vormt het uitgangspunt, welke wordt aangevuld met kenmerken van de reeds bestaande wet.

3.3.1.2 *Het rechtskarakter van de btw*

Een volledig ideaal dat als leidraad functioneert is bij het ontwerpen van de Btw-richtlijn niet geformuleerd. Braun is om deze reden van mening dat het de btw aan een

⁶⁷ Van Kesteren 1994, p. 55 e.v.

⁶⁸ Braun 2002, p. 46.

⁶⁹ Van Kesteren 1994, p. 57.

rechtskarakter ontbreekt.⁷⁰ Hier ben ik het niet mee eens. De Eerste Richtlijn biedt immers enige houvast van wat onder het rechtskarakter van de btw moet worden verstaan. Artikel 2 schrijft:

“Het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten (...)”

De aanwijzing die deze tekst geeft is dat het verbruik van een goed of dienst wordt belast. De term verbruik wordt in de richtlijn niet gedefinieerd. De Engelse tekst van de eerste richtlijn vertaalt algemene verbruiksbelasting als ‘general tax on consumption’ wat zich letterlijk laat vertalen als algemene belasting op consumptie. Over het karakter van de omzetbelasting is niet iedereen dezelfde mening toegedaan. Finkensieper en Reugebrink kwalificeren de omzetbelasting als bestedingsbelasting.⁷¹ Van Doesum en Van Hilten & van Kesten zijn van mening dat, hoewel de consumptie wordt vastgesteld aan de hand van de besteding, de omzetbelasting als verbruiksbelasting moet worden gezien.⁷² De tekst van artikel 2 laat naar mijn mening geen onduidelijkheid bestaan over het beoogde object van heffing. Beoogd wordt om verbruik te belasten, om doelmatigheidsredenen wordt voor de heffing echter aangesloten bij de besteding.

Over de wijze waarop de heffing plaatsvindt, is niets in een vooraf geformuleerd rechtskarakter vastgelegd, maar kan eenvoudig uit de richtlijn worden opgemaakt. Zoals hiervoor vermeld wordt beoogd particuliere consumptie te belasten, dit maakt de consument het subject van heffing. Btw wordt echter geheven van ondernemers.⁷³ Hierdoor kwalificeert de omzetbelasting als een indirecte belasting.

Wanneer het rechtskarakter wordt gevormd door het reeds bij aanvang van het wetgevingsproces geformuleerde ideaal, zou het rechtskarakter van de btw aangemerkt worden als zijnde een algemene verbruiksbelasting. Bij een definitie van rechtskarakter als zijnde het totaalbeeld van bijzondere kenmerken van een bestaande wet zou de btw kwalificeren als indirecte bestedingsbelasting. Uit voorgaande blijkt hoezeer het van belang is het begrip rechtskarakter helder te formuleren. Zoals in 3.3.1.1 vermeld, wordt het

⁷⁰ Braun 2002, p. 49.

⁷¹ Finkensieper 1981, p 15 en Reugebrink 1984, p. 94.

⁷² Van Doesum 2009, p. 35 en Van Hilten & van Kesteren 2014, p.7.

⁷³ Waarbij het begrip ondernemer in de btw breder is dan de algemene maatschappelijke opvatting. Zie voor nadere uitleg van het begrip ondernemer onderdeel 4.2.

rechtskarakter van een wet naar mijn idee gevormd door het ideaal zoals bij aanvang van het wetgevingsproces is geformuleerd, welke wordt aangevuld met kenmerken van de reeds bestaande wet. Het rechtskarakter van de btw kan aldus worden uitgelegd als: *een algemene indirecte verbruiksbelasting waarbij de mate van verbruik wordt bepaald door besteding.*

3.3.2 Neutraliteit

3.3.2.1 Neutraliteit in de omzetbelasting

Zoals in paragraaf 3.2.2 is toegelicht is het gemeenschappelijke btw-stelsel binnen de EU een gevolg van de doelstelling van het creëren van een interne markt zonder concurrentievervalsingen. Het Hof van Justitie en de Europese Commissie achten neutraliteit van een dussdanig groot belang dat ze het als een van de beginselen van de btw aanmerken.⁷⁴ In de preambules bij de eerste- en tweede richtlijn wordt de basis voor dit beginsel gelegd door het gebruik van de term 'neutraliteit'.

Overwegingen uit de preambule van de Eerste Richtlijn:

Overweging 5: *"... een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van produktie en distributie, zomede het gebied van diensten omvat; dat het derhalve in het belang van de gemeenschappelijke markt en van de Lid-Staten is een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat eveneens op de kleinhandelsfase wordt toegepast;"*

Overweging 8: *"(...) vervanging(...) door het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (...) moet leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de produktie- en distributieketen en dat in het internationale handelsverkeer de hoogte van de belastingdruk op de goederen bekend zal zijn zodat een nauwkeurige compensatie van deze druk kan worden bewerkstelligd".*

De preambule van de Tweede Richtlijn voegt daar het volgende aan toe:

Overweging 3: *"(...) dat er evenwel procedures moeten worden geschapen om enerzijds de neutraliteit ten aanzien van de mededinging tussen de Lid-Staten te waarborgen en om anderzijds de bedoelde verschillen geleidelijk te beperken of af te schaffen (...)"*

⁷⁴ Zie de opmerking van de Commissie 1983, p. 25 en HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (*Schmeink & Strobel*), BNB 2002/168, r.o. 59 en HvJ 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

Overweging 4: “... om het stelsel op eenvoudige en neutrale wijze te kunnen toepassen...”

Bovenstaande overwegingen maken duidelijk dat niet alleen mededingingsneutraliteit wordt beoogd tussen ondernemers binnen lidstaten, maar ook tussen verschillende lidstaten onderling. Hoewel de bewoording iedere keer subtiel wordt aangepast komt de term neutraliteit ook in de preambules bij de Zesde- en Btw-richtlijn voor en heeft het zeker niet aan belang ingeboet. Inmiddels wordt in de Btw-richtlijn gesproken van ‘belastingneutraliteit’ wat ruimer geïnterpreteerd kan worden dan enkel neutraliteit ten aanzien van mededinging.⁷⁵ Uitleg of invulling van het begrip kan in de richtlijn niet worden teruggevonden. Literatuur en jurisprudentie bieden in dit geval uitkomst. Allereerst wordt de neutraliteit zoals beschreven in de literatuur behandeld. Vervolgens wordt ingegaan op de invulling die de jurisprudentie aan het begrip gegeven heeft.

3.3.2.2 *Belastingneutraliteit in de literatuur*

In de literatuur wordt de fiscale neutraliteit doorgaans onderverdeeld in interne- en externe neutraliteit.⁷⁶ De interne neutraliteit kan op haar beurt worden onderverdeeld in verschillende vormen: economische- en juridische neutraliteit. Belastingneutraliteit zoals in de literatuur besproken is breder dan enkel neutraliteit ten aanzien van mededinging.

Economische neutraliteit

Een belasting is economisch neutraal wanneer de belasting economische keuzes niet beïnvloedt. Om dit in de omzetbelasting te kunnen bereiken moet bij het stellen van het tarief per product rekening worden gehouden met de elasticiteit van de vraagcurve. Immers, hoe elastischer de vraagcurve, hoe groter het gedragseffect is dat zal optreden. Teneinde een gelijk gedragseffect te bereiken zouden producten met een hoge elasticiteit lager belast moeten worden dan producten met een lage elasticiteit. In de praktijk is het vaststellen van dergelijke elasticiteiten onmogelijk en in de omzetbelasting wordt hier dan ook geen rekening mee gehouden. De omzetbelasting zal om deze reden niet als economisch neutraal kunnen worden aangemerkt.⁷⁷

Juridische neutraliteit

Voor de invoering van het gemeenschappelijke stelsel werd in vijf van de zes landen een omzetbelasting geheven middels een cumulatief cascadestelsel.⁷⁸ Een dergelijk stelsel leidt

⁷⁵ Preambule van de Btw-richtlijn, overweging 13.

⁷⁶ Zie bijvoorbeeld: van Hilten & van Kesteren 2014. Vanaf p. 51 en Braun 2002, p. 19.

⁷⁷ In gelijke zin: K.M. Braun 2002, p. 17.

⁷⁸ Enkel Frankrijk hief een belasting over de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting.

tot een belastingdruk die afhankelijk is van het aantal schakels in de productieketen. Bij iedere schakel vindt heffing plaats, terwijl geen aftrek van voorbelasting mogelijk is.

Zoals hiervoor genoemd spreekt de preambule van de eerste richtlijn over neutraliteit ten aanzien van mededinging. Met een cumulatief cascadesysteem kon deze neutraliteit niet worden gewaarborgd, omdat het aantal schakels in de productieketen invloed had op de hoogte van het effectieve tarief. Ondernemers krijgen door een dergelijke belastingstelsel een prikkel de productieketen zo ver mogelijk te integreren. Bij een juridisch neutrale belasting is het effectieve percentage dat wordt geheven evenredig aan de uiteindelijke verkoopprijs van het goed, zonder dat dit wordt beïnvloed door het aantal schakels in de productieketen. Juridische neutraliteit kan hierdoor worden gezien als het beginsel van evenredigheid.

Externe neutraliteit

De externe neutraliteit van de btw geeft uiting aan het bestemmingslandbeginsel. Dit beginsel houdt in dat goederen en diensten naar de regelgeving van het land waar ze worden verbruikt (bestemmingsland) worden belast. De tegenhanger van het bestemmingslandbeginsel is het oorspronglandbeginsel, waarbij goederen en diensten worden belast volgens de regelgeving van het land van productie (waar ze hun oorsprong vinden).

Goederen en diensten die in een land binnen de EU worden geconsumeerd, dienen volgens de regelgeving van dat land belast te worden. Hierdoor worden goederen die van buiten de EU worden ingevoerd, bij invoer belast tegen het zelfde tarief als vergelijkbare goederen die in dat land worden geproduceerd. Indien producten worden uitgevoerd uit de EU, en dus ook buiten de EU worden verbruikt, wordt geen btw geheven. Het bestemmingslandbeginsel brengt immers met zich mee dat enkel het land van bestemming (daar waar zal worden verbruikt) zal heffen.

3.3.2.3 Belastingneutraliteit in de jurisprudentie

In de jurisprudentie wordt het vereiste van neutraliteit in veel uiteenlopende zaken betrokken. Uit door Van Hilten verricht onderzoek, ter gelegenheid van de rede die ze uitsprak ter aanvaarding van het ambt van (bijzonder) hoogleraar aan de Vrije Universiteit, blijkt dat van de 350 arresten die door het HvJ tussen 1997 en 2010 gewezen zijn over btw (gerelateerde onderwerpen), in zo'n 140 het begrip 'neutraliteit' voorkomt.⁷⁹ Swinkels stelt

⁷⁹ Pieterse 2010.

dat de jurisprudentie van het HvJ in ieder geval vier belangrijke aspecten van neutraliteit omvat: de cumulatie van belasting, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen eindverbruikers en de neutraliteit tussen transacties.⁸⁰ Op deze vier aspecten zal hierna afzonderlijk worden ingegaan.

Cumulatie van belasting

In de praktijk komt het voor dat een ondernemer een bedrijfsmiddel koopt van een niet-ondernemer. In dergelijke gevallen zit btw (die de niet-ondernemer bij aanschaf van het goed heeft betaald) verrekend in de prijs. Het resultaat hiervan is dat wanneer een bedrijfsgoed wordt aangekocht van een niet-ondernemer dubbele belasting ontstaat.

De omzetbelasting is een algemene verbruiksbelasting die strikt evenredig moet zijn aan de prijs van de goederen en diensten.⁸¹ Jurisprudentie laat deze vorm van ongewenste cumulatie zien in een aantal gevallen waarbij een tweedehands auto door een ondernemer van een particulier wordt gekocht. Een particulier berekent logischerwijs geen btw over deze levering, waardoor belastingplichtige geen voorbelasting kan aftrekken. Bij gebruik voor privédoeleinden of een onttrekking, zou naar de letter van de richtlijn btw verschuldigd zijn. Dat zou betekenen dat belasting wordt geheven over een goed waarvoor geen recht op aftrek is ontstaan. Een dergelijke dubbele heffing is in strijd met het beginsel van belastingneutraliteit.⁸² Deze vorm van neutraliteit wordt ook wel het evenredigheidsbeginsel genoemd.⁸³

Neutraliteit tussen belastingplichtigen

Neutraliteit tussen belastingplichtigen houdt in dat de omzetbelasting in beginsel uitgaat van de gelijkheid van fiscale behandeling tussen ondernemers.⁸⁴ Deze vorm van neutraliteit geeft uiting aan het gelijkheidsbeginsel, wat een fundamenteel rechtsbeginsel is in het Europese recht.⁸⁵ Met neutraliteit tussen belastingplichtigen wordt beoogd in de omzetbelasting een gelijke belastingdruk te creëren ten aanzien van vergelijkbare economische handelingen.⁸⁶ Hoewel neutraliteit tussen belastingplichtigen uiting geeft aan het gelijkheidsbeginsel moet het minder breed uitgelegd worden dan dit beginsel.

⁸⁰ Swinkels 2001, p 26.

⁸¹ HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*), BNB 2008/282, r.o. 38.

⁸² HvJ 17 mei 2001, nr. C-322/99, C-323/99 (*Fischer & Brandenstein*), V-N 2001/32.21 r.o. 76; en HvJ 8 maart 2001, nr. C-415/98 (*Baksci*), BNB 2001/200 r.o. 46.

⁸³ Van Doesem 2009, p.32.

⁸⁴ HvJ 01-02-1977, nr 51/76, BNB 1978/18, r.o. 14.

⁸⁵ Zie bijvoorbeeld: HvJ 8-06-2006, nr C-106/05, V-N 2006/33.17, r.o. 48.

⁸⁶ HvJ 22 mei 2008, nr C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

Neutraliteit tussen belastingplichtigen heeft slechts de functie neutraliteit ten aanzien van mededinging te bewerkstelligen.⁸⁷

Het HvJ verwoordt dit als volgt:

“Wat het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, zij eraan herinnerd dat dit beginsel zich er meer bepaald tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de BTW verschillend worden behandeld.”⁸⁸

Een arrest dat de beoogde neutraliteit tussen belastingplichtigen helder weergeeft, betreft de (gevoegde) zaak Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen.⁸⁹ Mevrouw van den Hout-van Eijnsbergen was werkzaam als psychotherapeute. De heer Solleveld beoefende ‘stoorvelddiagnostiek’ in aanvulling op zijn werkzaamheden als fysiotherapeut. Van den Hout-van Eijnsbergen was geregistreerd als therapeut in het register voor psychotherapeuten en Solleveld beschikte over een aanvullende opleiding voor de beoefening van stoorvelddiagnostiek. Beiden deden een beroep op de vrijstelling voor medische diensten. De inspecteur weigerde beiden de vrijstelling, omdat psychotherapeuten niet onder de Wet BIG vielen en omdat een fysiotherapeut niet gekwalificeerd zou zijn om stoorvelddiagnostiek te beoefenen.

Het HvJ benadrukt in zijn uitspraak dat de richtlijn toestaat dat een lidstaat regels opstelt welke zorgverleners onder de vrijstelling vallen en welke niet.⁹⁰ Bovendien heeft een lidstaat de vrijheid regels op te stellen waarin wordt bepaald dat een zorgverlener de medische vrijstelling enkel mag claimen voor zorgverlening waarvoor hij gekwalificeerd is.⁹¹ Deze vrijheid reikt volgens het HvJ echter niet zodanig ver, dat een zorgverlener die niet door de lidstaat is aangewezen, de vrijstelling geweigerd kan worden indien deze zorgverlener zorg verleent welke van een gelijkwaardige kwaliteit kan worden geacht als een zorgverlener welke wel door de lidstaat is aangewezen.⁹²

⁸⁷ In gelijke zin: Van Doesem 2009, p.33.

⁸⁸ HvJ 26 mei 2005, nr. C-498/03 (*Kingscrest Associates en Montecello*), V-N 2005/29.19, r.o. 41.

⁸⁹ HvJ 27-04-2006, nr. C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*), BNB 2006/256.

⁹⁰ HvJ 27-04-2006, nr. C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*), BNB 2006/256 r.o. 33.

⁹¹ HvJ 27-04-2006, nr. C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*), BNB 2006/256 r.o. 34.

⁹² HvJ 27-04-2006, nr. C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*), BNB 2006/256 r.o. 51.

Voorgaand voorbeeld bevestigt nogmaals dat het HvJ van mening is dat de fiscale neutraliteit zich er tegen verzet dat soortgelijke diensten voor de btw verschillend worden behandeld.

Neutraliteit tussen eindverbruikers

Cumulatie van belasting kan zich voordoen wanneer geen aftrekrecht bestaat, maar wel belasting wordt geheven. Neutraliteit tussen eindverbruikers ziet op de omgekeerde situatie, namelijk wel aftrekrecht maar geen heffing.⁹³

Neutraliteit tussen transacties

Het beginsel van neutraliteit staat er aan in de weg voor btw-doeleinden enig onderscheid te maken tussen illegale- en niet-illegale transacties. Dit betekent dat ook illegale transacties als belastbare prestatie aangemerkt kunnen worden.⁹⁴ Hierbij dient wel opgemerkt te worden dat deze vorm van neutraliteit niet opgaat voor transacties die per definitie illegaal zijn, zoals handel in verdovende middelen of vals geld. In een dergelijke situatie zou het niet verschuldigd zijn van btw het beginsel van neutraliteit niet aantasten, daar mededinging tussen een legale en een illegale economische sector per definitie is uitgesloten.⁹⁵ Een voorbeeld van een illegale transactie welke concurreert met een niet-illegale transactie is de verkoop van namaakartikelen.

3.4 Conclusie

Met de oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal is de basis gelegd voor de Europese samenwerking. Het oprichten van de Europese Economische Gemeenschap beoogde een gemeenschappelijke markt te creëren voor het bevorderen van de harmonische ontwikkeling van de economische activiteit binnen de Gemeenschap. Een van de stappen die zijn gezet om dit doel van de Europese Economische Gemeenschap te verwezenlijken is het harmoniseren van de omzetbelasting.

Met de omzetbelasting wordt beoogd consumptie te belasten. Voor het vaststellen van wat een consument verbruikt wordt om doelmatigheidsredenen aangesloten bij besteding. Hoewel de heffing van de belasting via ondernemers verloopt drukt de heffing op consumenten. Dit leidt tot een rechtskarakter van de omzetbelasting dat kan worden

⁹³ HvJ 26-09-1996, nr C-230/94 (*Enkler*), V-N 1997/653.22, r.o. 35.

⁹⁴ Zie bijvoorbeeld: HvJ 11-06-1998, nr 283/95 (*Fischer*), V-N 1998/39.43, r.o. 22.

⁹⁵ Zie onder meer: HvJ 05-07-1988, nr 269/86 (*Mol*), BNB 1988/303, r.o. 18 en HvJ 29-06-1999, nr. 158/98 (*Coffeeshop Siberië*), BNB 2000/178, r.o. 14.

geformuleerd als: een algemene indirecte verbruiksbelasting waarbij de maatstaf van het verbruik wordt bepaald door besteding.

Belastingneutraliteit is een belangrijk beginsel van de omzetbelasting en omvat verschillende vormen van neutraliteit. Uit de preambules van de richtlijnen blijkt dat neutraliteit wordt beoogd ten aanzien van mededinging. Niet alleen tussen ondernemers, maar ook tussen de lidstaten.

In de literatuur wordt de belastingneutraliteit breder uitgelegd dan enkel neutraliteit ten aanzien van mededinging, door het onderscheiden van economische- juridische- en externe neutraliteit. Economische neutraliteit heeft betrekking op gedragseffecten die optreden als gevolg van belastingheffing. Een belasting is economisch neutraal wanneer de belasting geen invloed heeft op gedrag. Een dergelijke omzetbelasting is in de praktijk onmogelijk in te voeren. Juridische neutraliteit is een verschijningsvorm van het evenredigheidsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat het effectieve percentage dat wordt geheven evenredig is aan de uiteindelijke verkoopprijs van een goed. Externe neutraliteit houdt in dat goederen en diensten worden belast volgens de regelgeving van het land waar het verbruik plaatsvindt. Het beginsel dat hieraan ten grondslag ligt is het bestemmingslandbeginsel.

Jurisprudentie van het HvJ ten aanzien van belastingneutraliteit laat zien dat het beginsel van neutraliteit zich verzet tegen uiteenlopende vormen van mededinging. De vormen van mededinging waar het HvJ zich over uitgelaten heeft zijn: de cumulatie van belasting, ongelijke fiscale behandeling tussen ondernemers, ongelijke behandeling van eindverbruikers en onderscheid tussen transacties.

Indien een ondernemer een bedrijfsmiddel koopt waarbij btw verrekend is in de prijs verzet de neutraliteit zich er tegen nogmaals belasting over dit goed te heffen. Door de neutraliteit tussen belastingplichtigen na te streven, mogen verschillende ondernemers die gelijkwaardige (met elkaar concurrerende) goederen leveren of diensten verlenen voor de heffing van omzetbelasting niet verschillend worden behandeld. Neutraliteit tussen eindverbruikers resulteert in belastingheffing bij ondernemers die goederen of diensten voor privégebruik aanwenden. Neutraliteit tussen transacties zorgt er voor dat de verschuldigdheid van omzetbelasting niet afhankelijk is van de legaliteit van de ondernemingsactiviteiten.

HOOFDSTUK 4. HET BELASTBARE FEIT

4.1 Inleiding

Het belastbare feit is een handeling waar voor de heffing van btw gevolgen aan worden verbonden. Niet de juridische, maar de materiele verschijningsvorm van deze handelingen moeten worden beoordeeld.⁹⁶ In artikel 1, Wet OB 1968, worden vier economische handelingen genoemd die kwalificeren als belastbaar feit:

- a. *Leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht;*
- b. *intracommunautaire verwerkingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;*
- c. *intracommunautaire verwerkingen onder bezwarende titel, anders dan in de zin van onderdeel b, van nieuwe vervoermiddelen in Nederland;*
- d. *invoer van goederen.*

Onderdelen b t/m d hebben betrekking op transacties in verschillende internationale verhoudingen. Internationale situaties vallen buiten het bereik van deze scriptie. Dit hoofdstuk zal daarom alleen ingaan op het in onderdeel a. omschreven belastbare feit. Hieruit zijn vijf voorwaarden af te leiden waaraan cumulatief moet worden voldaan voordat sprake is van een belastbaar feit:

1. De prestatie is door een ondernemer verricht;
2. de ondernemer handelt 'als zodanig';
3. de prestatie kwalificeert als levering van een goed of als een dienst;
4. de prestatie wordt onder bezwarende titel verricht;
5. de prestatie is in Nederland verricht.⁹⁷

Deze vijf voorwaarden worden in dit hoofdstuk afzonderlijk behandeld zodat duidelijk wordt welke handelingen kwalificeren als belastbaar feit zoals bedoeld in artikel 1, onderdeel a, Wet OB 1968.

⁹⁶ Ettema, van Slooten & Hulshof 2013, paragraaf 3.1.

⁹⁷ Braun 2014, paragraaf OB.2.0.0.

4.2 De ondernemer

4.2.1 Het ondernemersbegrip van de wet en de richtlijn

Een prestatie kan alleen kwalificeren als belastbaar feit indien de prestatie wordt verricht door een ondernemer. Het begrip ondernemer is terug te vinden in artikel 7, Wet OB 1968: *'ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent'*. Het woord ondernemer zoals de wetgever dit heeft gebruikt is enigszins misleidend. Zoals in HOOFDSTUK 3 uiteengezet, beoogt de omzetbelasting te eindgebruikers van een goed of dienst te belasten. De neutraliteit brengt met zich mee dat het niet uit zou moeten maken van wie dit goed of de dienst wordt verkregen. Hierdoor moet het ondernemersbegrip van de omzetbelasting veel ruimer worden uitgelegd dan in normaal spraakgebruik het geval zou zijn. De Btw-richtlijn spreekt dan ook niet over ondernemer, maar over belastingplichtige.⁹⁸ Het HvJ heeft bepaald dat het begrip belastingplichtige een communautair begrip is.⁹⁹ Volgens de HR heeft de Nederlandse wetgever dan ook niet beoogd aan de term ondernemer een andere betekenis toe te kennen dan aan het begrip belastingplichtige zoals gehanteerd in de Btw-richtlijn.¹⁰⁰ Om invulling aan het begrip ondernemer te kunnen geven zullen de begrippen *'ieder'*, *'zelfstandig'* en *'bedrijf'* toegelicht moeten worden.

4.2.2 Ieder

Het begrip *'ieder'* is een ruime formulering en omvat alle natuurlijke personen, rechtspersonen en onder omstandigheden ook samenwerkingsverbanden. De HR formuleert als vereiste voor een samenwerkingsverband om als subject voor de omzetbelasting te kwalificeren, dat het samenwerkingsverband een *'feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid'* bezit.¹⁰¹ Het HvJ bevestigt dit standpunt door te oordelen dat, hoewel de Nederlandse rechtsvorm maatschap geen rechtspersoonlijkheid bezit, een maatschap zelfstandig economische activiteiten kan verrichten.¹⁰²

Van Doesum benadrukt dat een scherp onderscheid gemaakt dient te worden tussen *'feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid'* en het tevens in de jurisprudentie gebezigde begrip *'gezamenlijk optreden naar buiten'*. Wanneer belastingplichtigen gezamenlijk optreden naar buiten betekent dit dat weliswaar gezamenlijk, doch niet *als een entiteit*, wordt opgetreden. In het geval van feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid treden niet zozeer

⁹⁸ Artikel 9, richtlijn 2006/112/EG.

⁹⁹ HvJ 4 december 1990, nr C-186/89 (*Van Tiem*), V-N 1991/663.22, r.o. 25 en HvJ 29 april 2004, C-137/02 (*Faxworld*), BNB 2004/286, r.o. 29.

¹⁰⁰ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

¹⁰¹ HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.

¹⁰² HvJ 27 januari 2000, nr. C-23/98 (*Heerma*), BNB 2000/297, r.o. 8.

samenwerkende belastingplichtigen gezamenlijk op naar buiten, maar een samenwerkingsverband als zelfstandig belastingsubject.¹⁰³

Voor de beoordeling of een samenwerkingsverband feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit is de juridische vorm niet leidend. Per geval zal moeten worden getoetst of het samenwerkingsverband als één- of afzonderlijke ondernemer behandeld moet worden.¹⁰⁴

4.2.3 Zelfstandig

Zoals in de vorige paragraaf al duidelijk werd, bij het beoordelen van samenwerkingsverbanden, is een bepaalde mate van zelfstandigheid vereist om als ondernemer voor de omzetbelasting te kwalificeren. Zowel Wet Ob 1968 als de Btw-richtlijn geven geen toelichting op het vereiste om zelfstandig op te treden. Onduidelijkheden met betrekking tot het zelfstandig optreden van belastingplichtigen doet zich met name voor bij natuurlijke personen.¹⁰⁵ In artikel 10 van de Btw-richtlijn is expliciet bepaald dat personen die in dienstbetrekking staan tot een werkgever uitgesloten worden van het ondernemerschap voor de btw, omdat ze geacht worden niet zelfstandig op te treden. Dit lijkt een open deur, maar voornamelijk bij freelancers of startende ondernemers kan hier een grijs gebied bestaan.

Van Norden is van mening dat het erop lijkt dat de zelfstandigheidstoets in de richtlijn niet bedoeld is voor rechtspersonen.¹⁰⁶ Desondanks is de vraag of een rechtspersoon onzelfstandig kan zijn voor de omzetbelasting in de jurisprudentie aan de orde geweest. De HR oordeelde meermaals dat een rechtspersoon niet onzelfstandig kon zijn, waardoor het vermoeden dat een rechtspersoon niet onzelfstandig kan zijn werd bevestigd.¹⁰⁷ Het HvJ oordeelde echter dat een vennootschap met rechtspersoonlijkheid onder omstandigheden aangemerkt kan worden als een vaste inrichting van een andere vennootschap.¹⁰⁸

4.2.4 Bedrijf

Het begrip bedrijf moet, volgens de jurisprudentie, voor Nederlandse belastingwetten worden uitgelegd als 'een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop gericht is om in een

¹⁰³ Van Doesum 2009, p. 137.

¹⁰⁴ Van Norden 2014, paragraaf OB.2.1.6.B.

¹⁰⁵ Van der Paardt & Sparidis 2013, p. 19.

¹⁰⁶ Van Norden 2014, paragraaf OB.2.1.6.C.a.

¹⁰⁷ Zie bijvoorbeeld HR 31 oktober 1990, nr. 26018, BNB 1990/356 en HR 9 september 1993, nr. 28849, BNB 1993/306.

¹⁰⁸ HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95 (Commissioners of Customs & Excise/DFDS A/S), V-N 1997/1662,17.

duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen'.¹⁰⁹ In de richtlijn komt het begrip bedrijf echter niet voor. De richtlijn spreekt van het begrip economische activiteit. Het is maar de vraag of de invulling die in de Nederlandse jurisprudentie aan het begrip bedrijf is gegeven, gebruikt kan worden voor de beoordeling of sprake is van een economische activiteit. Zoals in paragraaf 4.2.1 toegelicht, heeft de wetgever met zijn formulering niet beoogd af te wijken van de term belastingplichtige uit de richtlijn. Bij de beoordeling of sprake is van een bedrijf moet mijns inziens dan ook worden beoordeeld of sprake is van een economische activiteit.¹¹⁰ In artikel 9 van de Btw-richtlijn wordt economische activiteit als volgt gedefinieerd:

Als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Het begrip economische activiteit zoals in de richtlijn omschreven geeft goed weer dat het begrip een zeer ruime werkingssfeer kent. De werkingssfeer wordt door jurisprudentie van het HvJ zelfs zo ruim uitgelegd dat de economische activiteit aanvangt bij de eerste handeling waarop voorbelasting kan drukken in het kader van een activiteit als omschreven in de richtlijn.¹¹¹

Een essentieel kenmerk van een economische activiteit is dat een economisch belang aanwezig is. Het HvJ oordeelde dat diegene die uitsluitend om niet presteert niet aangemerkt kan worden als ondernemer voor de omzetbelasting.¹¹² Wanneer enkel om niet wordt gepresteerd bestaat voor de omzetbelasting overigens ook geen belastinggrondslag. De HR oordeelde in een soortgelijke casus (waarbij uitsluitend om niet werd gepresteerd) dat in een dergelijk geval van een economisch belang geen sprake is en concludeert vervolgens: 'Onder die omstandigheden kan van deze prestatie niet worden gezegd dat zij werden verricht in het economisch verkeer'.¹¹³ Om te kunnen spreken van een economische activiteit moet kennelijk een streven naar opbrengst bestaan.

¹⁰⁹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p 75.

¹¹⁰ In gelijke zin: van der Paardt & Sparidis 2013, p. 28 en Van Hilten & van Kesteren 2012, p.65.

¹¹¹ HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (*Rompelman*), BNB 1985/315, r.o. 13.

¹¹² HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (*Hong Kong Trade*), BNB 1982/311.

¹¹³ HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245, r.o. 4.4.

4.3 Als zodanig handelen

Natuurlijke-, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden die aan de voorwaarden voldoen om als belastingplichtigen aangemerkt te worden voor de btw, worden slechts in de heffing betrokken indien zij als zodanig handelen. Het vereiste van als zodanig handelen impliceert dat een belastingplichtige voor de omzetbelasting ook níet als zodanig kan handelen. Dit is door het HvJ bevestigd in de zaak *Armbrecht*.¹¹⁴

Belanghebbende was als hotelier eigenaar van een onroerend goed waarin een hotel, een restaurant en een privéwoning waren ondergebracht. Bij de verkoop van het goed berekende belanghebbende slechts omzetbelasting over de prijs van het bedrijfsmatig gebruikte deel van het onroerend goed. Juridisch was het onroerend goed één geheel. De inspecteur stelde dan ook dat over de prijs van het gehele onroerend goed omzetbelasting verschuldigd was. Het HvJ oordeelde:

*Volgens de bewoordingen van artikel 2 lid 1 van de richtlijn kan een handeling slechts aan de BTW onderworpen zijn, indien een belastingplichtige "als zodanig" handelt.*¹¹⁵

*Een belastingplichtige die een handeling voor privédoeleinden verricht, handelt evenwel niet als belastingplichtige.*¹¹⁶

Dit voorbeeld geeft een situatie weer waarin een natuurlijk persoon die als belastingplichtige voor de omzetbelasting kan worden aangemerkt een goed levert. Slechts over het deel van het goed dat hij levert als ondernemer, is hij omzetbelasting verschuldigd. Een omgekeerde situatie illustreert het belang van het onderscheid tussen handelen als ondernemer en handelen als privépersoon wellicht nog beter. Wanneer een natuurlijke persoon, welke als zzp-er ondernemer is voor de omzetbelasting, naar de supermarkt gaat om boodschappen te doen voor zijn gezin mag hij de in rekening gebrachte btw niet aftrekken. Dit is in lijn met de gedachte van de omzetbelasting, de boodschappen zullen immers worden geconsumeerd.

Zoals bovenstaand voorbeeld illustreert kan een natuurlijk persoon die belastingplichtig is voor de omzetbelasting zowel handelen in de hoedanigheid van belastingplichtige als in de hoedanigheid van privépersoon. Dergelijke problematiek doet zich ook voor bij overheden. Op grond van artikel 13 van de Btw-richtlijn worden de staat, de regio's, de gewesten, de

¹¹⁴ HvJ 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (*Armbrecht*), BNB 1996/62.

¹¹⁵ HvJ 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (*Armbrecht*), BNB 1996/62, r.o. 16.

¹¹⁶ HvJ 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (*Armbrecht*), BNB 1996/62, r.o. 17.

provincies, de gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen aangemerkt, tenzij dit tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden. Dit leidt er toe dat een overheidslichaam welke (voor bepaalde taken) is aangemerkt als belastingplichtige slechts in de heffing wordt betrokken indien het als zodanig handelt.

4.4 Leveringen en diensten

4.4.1 Het onderscheid tussen leveringen en diensten

Een belastingplichtige kan slechts in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken indien hij een goed levert of een dienst verricht. Ondanks dat de maatstaf van heffing voor goederen en diensten hetzelfde is en bovendien, doorgaans, tegen hetzelfde tarief worden belast, worden goederen en diensten in de Wet OB 1968 los van elkaar behandeld. Het samenvoegen van het leverings- en dienstenbegrip zou volgens de Staatssecretaris van Financiën rechtsonzekerheid scheppen.¹¹⁷ In de literatuur worden aanvullende redenen voor het onderscheid genoemd, zoals de plaats van de levering of een dienst in internationale situaties en problematiek aangaande onroerende zaken.¹¹⁸ In de meeste gevallen bestaat weinig onduidelijkheid of sprake is van een levering of van een dienst. Van Norden concludeert dat bij de levering, in tegenstelling tot bij de dienst, het fysieke aspect voorop staat.¹¹⁹ Tobé kwam tot een soortgelijke conclusie door te stellen dat bij een dienst de factor arbeid de factor materiaal overheerst.¹²⁰

4.4.2 Levering

De Wet OB onderscheidt een vijftal vormen van levering. De meest voorkomende vorm is de in artikel 3, eerste lid, onder *a* genoemde ‘overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken’. Het begrip goederen is in artikel 3, zevende lid, Wet OB 1968 gedefinieerd en omvat ‘alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke’. Het begrip levering is volgens jurisprudentie van het HvJ een communautair begrip:

Uit de bewoordingen van die bepaling¹²¹ blijkt, dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke

¹¹⁷ Kamerstukken II 1967/68, 9324,9410, 6, p. 61.

¹¹⁸ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 123.

¹¹⁹ Van Norden 2007, p 259.

¹²⁰ Tobé 1985, p. 18.

¹²¹ Artikel 5 lid 1 Zesde Richtlijn.

*overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij insluit, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak.*¹²²

Ten aanzien van levering van goederen worden in artikel 3 Wet OB 1968 ook de meer bijzondere leveringsvormen genoemd. Deze bijzondere vormen zijn: huurkoop, oplevering van een onroerende zaak, vordering door of namens de overheid en de rechtsovergang van een goed dat wordt aangebracht aan een ander goed. Deze bijzondere leveringsvormen zijn voor de beoordeling van de activiteiten van een zorggroep niet relevant en zullen verder onbesproken blijven.

4.4.3 Diensten

De wet kwalificeert alle prestaties welke geen levering zijn in de zin van artikel 3 als dienst. Het begrip dienst vormt in feite een zeer ruime restcategorie. De ruime formulering is niet verwonderlijk, daar de omzetbelasting beoogt alle consumptieve uitgaven in de heffing te betrekken. De Btw-richtlijn noemt drie voorbeelden van handelingen die een dienst kunnen vormen: de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd, de verplichting om een daad na te laten of om een daad of situatie te dulden, en het verrichten van een dienst op grond van een verordening door of namens de overheid dan wel krachtens de wet. Het mag duidelijk zijn dat het begrip diensten zich zeker niet beperkt tot slechts deze drie voorbeelden. Van Hilten & van Kesteren noemen ter aanvulling op deze voorbeelden: het verrichten van werkzaamheden aan goederen (reparaties), het bemiddelen bij totstandkoming van een levering of andere dienst of het geven van onderwijs.¹²³

Hoewel het begrip dienst een ruime restcategorie vormt, kan het voorkomen dat een prestatie niet aangemerkt wordt als levering, maar toch ook niet als dienst kwalificeert. Het HvJ oordeelde dat een landbouwer die van de nationale autoriteiten een subsidie ontving voor de beëindiging van zijn melkproductie, over deze subsidie geen omzetbelasting verschuldigd was. Het HvJ overwoog hierbij dat de nationale autoriteiten met het verstrekken van deze subsidie geen goederen of diensten verwerven, maar in het algemeen belang handelen, namelijk door het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.¹²⁴ Met de verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te staken ontstaat noch voor de Gemeenschap noch voor de nationale

¹²² HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*Safe*), BNB 1990/271, r.o. 7.

¹²³ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 145.

¹²⁴ HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), BNB 1997/32, r.o. 21.

autoriteiten een voordeel waardoor zij als gebruiker van een dienst kan worden aangemerkt.¹²⁵

In gelijke zin oordeelde het HvJ in een casus waarbij een aardappelteler een subsidie ontving om 20 procent van de door hem geteelde aardappelen niet te oogsten. Met het aangaan van een verbintenis tot het verminderen van de productie, levert de landbouwproducent geen dienst aan een identificeerbare verbruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economische verkeer kan worden beschouwd.¹²⁶ Aangezien de door de landbouwproducent aangegane verbintenis noch de bevoegde nationale autoriteiten, noch identificeerbare andere personen een voordeel oplevert waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden beschouwd, kan de verbintenis niet als dienst voor de omzetbelasting worden aangemerkt.¹²⁷

Geconcludeerd kan worden dat voor de omzetbelasting sprake is van een dienst, wanneer een prestatie wordt verricht die niet kwalificeert als levering, waarbij verbruik plaatsvindt door een aan te wijzen afnemer.

4.4.4 Samengestelde prestaties

Bij het beoordelen van de aard van een prestatie kan het onduidelijk zijn of sprake is van een levering of een dienst. Van Hilten & van Kesteren geven als voorbeeld de schilder die een huis schildert. De schilder levert verf, maar het aanbrengen hiervan heeft het karakter van een dienst.¹²⁸ Het kan ook voorkomen dat het karakter van de prestatie duidelijk is, maar dat het onduidelijk is of sprake is van één of van meerdere prestaties. Het HvJ heeft aanwijzingen gegeven op welke wijze een dergelijke prestatie beoordeeld moet worden. Of een dergelijke prestatie voor de omzetbelasting als één of als meerdere prestaties moet worden beoordeeld, is afhankelijk van alle feiten en omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt.¹²⁹ Normaal gesproken dient iedere prestatie als onderscheiden en zelfstandig te worden beschouwd. Daarbij moet in acht worden genomen dat een prestatie die economische gezien als één moet worden beschouwd, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald. Voorts is bij de beoordeling of sprake is van één of meerdere prestaties van

¹²⁵ HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32, r.o. 22.

¹²⁶ HvJ 18 december 1997, C-384/95 (Landboden), V-N 1998/5.17, r.o. 23.

¹²⁷ HvJ 18 december 1997, C-384/95 (Landboden), V-N 1998/5.17, r.o. 24.

¹²⁸ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 158.

¹²⁹ HvJ 25 februari 1999, Nr. C-349/96 (*Card Protection Plan*), BNB 1999/224, r.o. 28.

belang hoe een modale consument de transactie beschouwt.¹³⁰ Met deze laatste eis heeft het HvJ gepoogd een objectief criterium te scheppen.

Van een economische ondeelbare prestatie is sprake wanneer een prestatie bestaat uit twee of meer elementen of handelingen, die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat een splitsing kunstmatig zou zijn.¹³¹ In het geval dat de splitsing niet kunstmatig is, kan alsnog sprake zijn van één prestatie. Deze situatie doet zich voor wanneer een of meerdere elementen worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl een of meerdere elementen als bijkomstig moeten worden beschouwd. Een levering of dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofdprestatie, wanneer hij voor klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.¹³²

De conclusie dat sprake is van een samengestelde kan leiden tot een van de volgende situaties:

1. Eén van de elementen vormt de hoofdprestatie. De overige elementen moeten slechts als bijkomstig worden beschouwd.
2. De verschillende elementen gezamenlijk vormen een op zichzelf staande prestatie, die als geheel als een nieuwe prestatie moet worden beschouwd.

Voor de vraag op welke wijze de samengestelde prestatie in de heffing moet worden betrokken is het van belang of sprake is van een situatie zoals onder 1, of een situatie zoals onder 2. In situatie 1 zullen alle bijkomstige prestaties de hoofdprestatie volgen voor wat betreft het toe te passen tarief of vrijstellingen. In situatie 2 zal de nieuw ontstane prestatie als zodanig als geheel moeten worden beoordeeld.

4.5 Bezwarende titel

4.5.1 Vereisten

Het derde vereiste om een belastbaar feit vast te stellen is dat de levering of de dienst plaatsvindt onder bezwarende titel. Presteren onder bezwarende titel zou kunnen worden uitgelegd als presteren tegen betaling, waarbij de betaling in geld dan wel in natura kan plaatsvinden. Van Doesum stelt vast dat uit de rechtspraak van het HvJ volgt dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel wanneer:

¹³⁰ HvJ 25 februari 1999, Nr. C-349/96 (*Card Protection Plan*), BNB 1999/224, r.o. 29.

¹³¹ HvJ 27 oktober 2005, Nr. C-41/04 (*Levob Verzekeringen*), BNB 2006/115, r.o. 22.

¹³² HvJ 20 februari 2008, Nr. C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1, r.o. 52.

1. Tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat,
2. waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en
3. de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.¹³³

4.5.2 De afnemer van een prestatie

4.5.2.1 Criteria voor het bepalen van de afnemer

Een prestatie is alleen onder bezwarende titel verricht wanneer tussen de verrichter en de ontvanger een rechtsbetrekking bestaat. Diegene die de economische activiteit verricht, de ondernemer, is de verrichter van een prestatie. Het is echter niet altijd direct duidelijk wie de afnemer van een prestatie is. Uit de jurisprudentie zijn drie criteria te onderscheiden aan de hand waarvan kan worden bepaald wie de afnemer van een prestatie is:

- De rechtsbetrekking;
- het verbruik;
- de beschikkingsmacht.¹³⁴

In de literatuur bestaat onenigheid over welk criterium van doorslaggevend belang is. Lamers is bijvoorbeeld van mening dat het onderscheidende criterium wordt gevormd door de beschikkingsmacht, terwijl Merckx van mening is dat de rechtsbetrekking het relevante criterium is.¹³⁵ Euser is op haar beurt van mening dat het eerste aanknopingspunt gevormd wordt door de rechtsbetrekking en de factuur, maar dat de andere criteria ook een rol kunnen spelen.¹³⁶ In de jurisprudentie is vooralsnog geen doorslaggevend criterium genoemd. Wel overweegt het HvJ dat de economische realiteit, als fundamenteel criterium, in aanmerking genomen moet worden.¹³⁷ In gevallen dat de contractuele bepalingen niet de economische realiteit weergeven moeten ze buiten beschouwing worden gelaten. Dit is met name het geval wanneer deze contractuele bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen die niet beantwoordt aan de economische en commerciële realiteit van de handelingen.¹³⁸

¹³³ Van Doesum 2014, paragraaf OB.2.1.3.B.a.

¹³⁴ Lamers 2004.

¹³⁵ Lamers 2004 & Merckx 2012.

¹³⁶ Euser 2014; in gelijke zin: Van der Wulp 2013.

¹³⁷ Zie bijvoorbeeld HvJ 07 oktober 2012, nr. C-53/09 en C-55/09 (*Loyalty Management & Baxi Group*), r.o. 39.

¹³⁸ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, (*Newey*), V-N 2013/48.16, r.o 43 t/m 46.

4.5.2.2 *De rechtsbetrekking/factuur*

Het criterium van de rechtsbetrekking komt voort uit jurisprudentie van de HR en is onder meer terug te vinden in het verhuiskostenarrest. In casu trok een Nederlandse werkgever personeel aan, dat hiervoor vanuit het buitenland naar Nederland verhuisde. De werkgever schakelde op eigen naam en voor eigen rekening verhuizers in om de inboedels van de werknemers naar Nederland te halen. De HR oordeelde dat de verhuizers hun diensten verleenden aan de werkgever en niet aan de werknemer, omdat de werkgever op eigen naam en voor eigen rekening de verhuizers inschakelde, de facturen op naam van de werkgever stonden en de werkgever de facturen betaalde.¹³⁹ In gelijke zin oordeelde de HR in het outplacementarrest. Een werkgever schakelde een outplacementbureau in om boventallig personeel aan een nieuwe baan te helpen. De HR achtte het bestaan van een rechtsbetrekking tussen de werkgever en het outplacementbureau voldoende om te oordelen dat de dienst niet aan de werknemer, maar aan de werkgever werd verricht.¹⁴⁰

In 2011 oordeelde de HR dat behoudens tegenbewijs, ervan moet worden uitgegaan dat degene aan wie de factuur wordt uitgereikt, waarin hij wordt genoemd als degene aan wie de in de factuur vermelde levering of dienst is verricht en waarin hij verplicht wordt te betalen, degene is aan wie de levering of dienst is verricht.¹⁴¹

4.5.2.3 *Het verbruik*

Bij het verbruik van een prestatie werd door de HR aansluiting gezocht om de afnemer van een aannemingsdienst te bepalen. In het kader van de uitbreiding van zijn bedrijfsactiviteiten wilde een ondernemer de straat waaraan zijn bedrijf gelegen was laten reconstrueren. De betreffende straat was eigendom van de gemeente. Met de gemeente werd overeengekomen dat de gemeente voor de reconstructie zorg zou dragen en de kosten aan de ondernemer zou factureren. Uiteindelijk is door de aannemer niet aan de gemeente, maar aan de ondernemer gefactureerd. Door de HR is geoordeeld dat de ondernemer afnemer van de prestatie was, omdat de werkzaamheden door de ondernemer waren genoten en ook in het kader van zijn bedrijf zijn aangewend.¹⁴²

Hoewel ik de uitkomst van bovenstaande procedure juist acht zou het verbruik in mijn optiek niet mee moeten spelen bij de beoordeling wie de afnemer van een prestatie is. Bovenstaand geschil zou in gelijke zin beslecht zijn indien de rechtsbetrekking als

¹³⁹ HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6.

¹⁴⁰ HR 25 maart 1998, nr. 33 096, BNB 1998/181.

¹⁴¹ HR 2 december 2011, nr. 43 813, BNB 2012/55.

¹⁴² HR 14 maart 2001, nr. 36 177, BNB 2001/213.

uitgangspunt genomen zou zijn. De kosten voor de reconstructie van de weg kwamen voor rekening van de ondernemer en aan de ondernemer werd tevens gefactureerd. Mijns inziens is het criterium van het verbruik in deze casus dan ook gebezigd om aan te tonen dat het niet kunstmatig was om de factuur naar de ondernemer te sturen, om zo recht op aftrek te creëren, welke niet zou zijn ontstaan wanneer aan de gemeente zou zijn gefactureerd.

4.5.2.4 *De beschikkingsmacht*

In het criterium van de beschikkingsmacht zit mijns inziens een controle element ten aanzien van de aansluiting van de rechtsbetrekking/factuur bij de economische en commerciële realiteit. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van de volgende twee casussen omtrent de levering van brandstof.

In de eerste casus liet een werkgever zijn werknemer brandstof tanken. De werkgever ontving hiervoor facturen met btw. De werknemer gebruikte de brandstof alleen om activiteiten te verrichten in het kader van de onderneming van zijn werkgever. Het HvJ oordeelde dat de werkgever de afnemer is van de prestatie en dat hij de in rekening gebrachte btw mag aftrekken van de door hem verschuldigde belasting.¹⁴³

In de tweede casus stelt Auto Lease Holland tankpassen beschikbaar aan zijn lessees, waarmee leaseauto's volgetankt kunnen worden. Auto Lease Holland voldoet de rekening van de tankpas aan de pomphouder, maar aan het einde van het jaar rekent de lessee het werkelijke brandstofverbruik met Auto Lease Holland af. Auto Lease Holland vraagt teruggaaf van Duitse btw over de brandstof die lessees in Duitsland hebben getankt. De Duitse belastingdienst weigert dit, omdat ze van mening is dat de brandstof niet aan Auto Lease Holland, maar aan de lessees is geleverd. Het HvJ oordeelt dat de lessee over de brandstof kan beschikken als eigenaar. Auto Lease Holland heeft nooit kunnen beslissen hoe of waarvoor de brandstof wordt gebruikt. Auto lease Holland koopt de brandstof niet om het vervolgens door te verkopen aan de lessee, maar de aankoop wordt verricht door de lessee, die vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van de aankoop kiest.¹⁴⁴

In de eerste casus worden de kosten van de brandstof gefactureerd aan de werkgever. Doordat de werknemer de brandstof enkel in het kader van de ondernemingsactiviteiten van zijn werkgever aanwendde leiden zowel het criterium van de rechtsbetrekking/factuur als het criterium van de beschikkingsmacht tot de werkgever als afnemer. In de tweede

¹⁴³ HvJ 8 maart 1988, nr. 165/86 (*Leesportefeuille Intiem*), BNB 1988/275.

¹⁴⁴ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01 (*Auto Lease Holland*), BNB 2003/171, r.o 34 t/m 36.

casus is dit niet het geval. De brandstof wordt gefactureerd aan Auto Lease Holland, maar de beschikkingsmacht ligt bij de lessee. Op basis van de rechtsbetrekking/factuur zou Auto Lease Holland aangemerkt worden als afnemer. Doordat Auto Lease Holland de brandstof aan het einde van het jaar afrekent met de lessee zou niet worden aangesloten bij de economische realiteit wanneer Auto Lease Holland wordt aangemerkt als afnemer. Door het criterium van de beschikkingsmacht wordt dit voorkomen.

4.5.2.5 De afnemer en het rechtskarakter van de omzetbelasting

Voor het bepalen van de afnemer voor de omzetbelasting moet in mijn optiek niet zozeer worden aangesloten bij één bepaald criterium, maar bij het rechtskarakter van de omzetbelasting. Het rechtskarakter heb ik geformuleerd als “een algemene indirecte verbruiksbelasting waarbij de mate van verbruik wordt bepaald door de besteding”. Voor het bepalen van de afnemer in de omzetbelasting zou op grond hiervan veel betekenis toekomen aan de besteding. Dit zal doorgaans samenhangen met de rechtsbetrekking. De partij die betaalt voor een bepaalde levering of dienst doet een besteding en wordt daarom aangemerkt als afnemer. Zoals het HvJ heeft geoordeeld kan het zo zijn dat de rechtsbetrekking niet aansluit bij de economische- en commerciële realiteit. In dat geval wordt de besteding feitelijk gedaan door een andere partij dan de contractspartij. Dit zal voornamelijk voorkomen in kunstmatige situaties. Om deze reden ben ik van mening dat de rechtsbetrekking een goed aanknopingspunt vormt voor het bepalen van de afnemer van een prestatie. Hiervan zou alleen afgeweken moeten worden wanneer deze niet aansluit bij de economische realiteit.

Het verbruik kan geheel buiten beschouwing gelaten worden, omdat uit het rechtskarakter van de omzetbelasting volgt dat aan het werkelijke verbruik in de omzetbelasting geen betekenis toekomt. Het criterium van de beschikkingsmacht is een criterium waarmee kan worden gecontroleerd of met de rechtsbetrekking wordt beantwoord aan de economische- en commerciële realiteit, omdat de beschikkingsmacht doorgaans zal toekomen aan de partij die feitelijk voor de prestatie betaalt.

4.5.3 Bezwarende titel in de jurisprudentie

4.5.3.1 Coöperatieve aardappelbewaarpplaats¹⁴⁵

Het eerste arrest waarin uitdrukking gegeven is aan het vereiste van ‘onder bezwarende titel’ is de zaak coöperatieve aardappelbewaarpplaats. Een coöperatie verzorgde opslag van

¹⁴⁵ HvJ 5 februari 1981, nr. 143/80 (*Coöperatieve aardappelbewaarpplaats*), BNB 1981/232.

aardappels van haar leden tegen een vergoeding. In de jaren 1975 en 1976 werd vanwege financieel beleid geen bewaarloon gerekend. Over deze periode presteerde de coöperatie 'om niet'. De inspecteur stelde dat toch sprake was van een tegenprestatie. Door het niet-heffen van bewaarloon nam de waarde van de aandelen van de leden immers af. Deze waardedaling vormde volgens de inspecteur een tegenprestatie. Het HvJ oordeelt:

“Uit het gebruik van de uitdrukkingen „onder bezwarende titel” en „hetgeen als tegenwaarde wordt ontvangen”, blijkt voorts, in de eerste plaats, dat de tegenwaarde van een dienst moet kunnen worden uitgedrukt in geld(...) (...)en in de tweede plaats, dat de tegenwaarde een subjectieve waarde is, aangezien de belastinggrondslag voor diensten de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.”¹⁴⁶

Mitsdien is een dienst, waarvoor geen bepaalde subjectieve tegenwaarde wordt ontvangen, niet een „onder bezwarende titel” verrichte dienst en is hij dus niet belastbaar in de zin van de Tweede richtlijn.”¹⁴⁷

Uit deze uitspraak blijkt dat de vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt. Met andere woorden: bij het ontbreken van een vergoeding heeft de inspecteur niet het recht om een fictieve ('zakelijke') vergoeding vast te stellen.

4.5.3.2 *Apple and Pear Development Council*¹⁴⁸

In de zaak Apple and Pear Development Council (hierna: de council) betaalden telers de council een bepaald bedrag per hectare appel- en perenbomen, voor het maken van reclame en het verbeteren van de kwaliteit van de in Engeland en Wales geproduceerde appels en peren. Deze bijdrage volgde niet uit een contractuele- maar uit een wettelijke verplichting. De voordelen van de diensten van de council komen ten goede aan de gehele betrokken sector. Het HvJ oordeelt:

“Wanneer de council diensten verricht, komen de daaruit voortvloeiende voordelen aan de gehele betrokken sector ten goede. Indien de individuele appel- en perentelers voordelen genieten, dan is dat als indirect uitvloeisel van de voordelen die op algemene wijze aan de gehele sector ten goede komen.”¹⁴⁹

¹⁴⁶ HvJ 5 februari 1981, nr. 143/80 (*Coöperatieve aardappelbewaarpplaats*), BNB 1981/232 r.o. 13.

¹⁴⁷ HvJ 5 februari 1981, nr. 143/80 (*Coöperatieve aardappelbewaarpplaats*), BNB 1981/232r.o. 14.

¹⁴⁸ HvJ 8 maart 1988, nr. 102/86 (*Apple and Pear Council*).

¹⁴⁹ HvJ 8 maart 1988, nr. 102/86 (*Apple and Pear Council*), r.o. 14.

*Daarenboven bestaat er geen verband tussen de omvang van het voordeel dat individuele telers bij de dienstverlening van de council hebben, en het bedrag van de verplichte bijdragen die zij ingevolge de order van 1980 moeten betalen.*¹⁵⁰

Hieruit volgt dat de aan de telers opgelegde verplichte bijdrage niet een tegenprestatie is die in rechtstreeks verband staat met de voordelen die voor de individuele telers voortvloeiën uit de werkzaamheden van de council."¹⁵¹

Deze zaak is een voorbeeld van een situatie waarin geen sprake is van een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. De telers betalen hun bijdrage en de council verricht haar diensten. Doordat onduidelijk is welke verrichte diensten precies verband houden met welke betalingen is het onmogelijk de prestaties over en weer aan een bepaalde rechtsbetrekking te koppelen.

Bovenstaande zaak laat zich goed vergelijken met de zaken *Mohr* en *Landboden*, welke beiden betrekking hadden op subsidies. Ook in die zaken kon geen individuele afnemer worden aangewezen, waardoor volgens het HvJ geen sprake was van verbruik. Omdat geen sprake was van verbruik kon geen omzetbelasting worden geheven, de omzetbelasting is immers een verbruiksbelasting.

*4.5.3.3 Orgeldraaiërarrest*¹⁵²

Belanghebbende speelt met zijn draaiorgel muziek op de openbare weg. Door met een centenbakje te schudden vraagt hij kleingeld aan voorbijgangers als vergoeding voor het spelen van de muziek. De inspecteur meende dat de orgeldraaiër een met omzetbelasting belaste dienst verrichtte en legde een naheffingsaanslag op. Belanghebbende betoogde dat voorbijgangers niet verplicht waren hem geld te geven en meende dat de ontvangen bedragen niet geacht konden worden een tegenprestatie te zijn voor de verleende dienst. Het HvJ oordeelt:

"In de eerste plaats is er geen sprake van een overeenkomst tussen partijen, want de voorbijgangers geven vrijwillig geld en bepalen het bedrag naar eigen goeddunken. In de tweede plaats bestaat er geen enkel noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betaling. De voorbijgangers hebben

¹⁵⁰ HvJ 8 maart 1988, nr. 102/86 (*Apple and Pear Council*), r.o. 15.

¹⁵¹ HvJ 8 maart 1988, nr. 102/86 (*Apple and Pear Council*), r.o. 16.

¹⁵² HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Orgeldraaiërarrest*), BNB 1994/271.

*niet gevraagd om muziek voor hen te maken, en bovendien hangt hun betaling niet af van de muzikale prestatie, maar van persoonlijke motieven, waarbij ook sympathie een rol kan spelen.”*¹⁵³

Het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek zonder dat hiervoor een vergoeding wordt bedongen, kan niet worden uitgelegd als een ‘dienst onder bezwarende titel’.¹⁵⁴ Deze bekende zaak is een voorbeeld waar in het geheel geen rechtsbetrekking bestaat. De voorbijgangers hebben de orgeldraaier niet gevraagd om muziek te spelen en zijn geenszins verplicht geld te geven.

4.6 In Nederland verricht

Het laatste vereiste om een belastbaar feit vast te stellen, is dat de levering van het goed of de dienst in Nederland plaats vindt. In de Wet OB 1968 wordt in artikel 5 t/m 6j aandacht besteed aan de plaats van een levering of een dienst.

De plaats van levering is doorgaans de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968). Bijzondere situaties kunnen zich onder meer voordoen wanneer het transport verzorgd wordt door de leverende ondernemer of wanneer het goed van levering een nieuw vervoermiddel of energie (gas, elektriciteit) is.

De hoofdregel van de plaats van een dienst, welke terug te vinden is in artikel 6, Wet OB 1968, is afhankelijk van de afnemer. Indien een dienst wordt verricht voor een als zodanig handelend ondernemer is de plaats van de dienst de plaats waar die ondernemer gevestigd is. Een dienst verricht voor een consument is de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Met betrekking tot de plaats van de dienst bestaat een aantal specifieke bepalingen. Deze specifieke bepalingen zijn opgenomen voor situaties waarbij de hoofdregel van artikel 6 niet goed aansluit bij de plaats waar het verbruik plaatsvindt.

4.7 Conclusie

Het belastbare feit waar in dit hoofdstuk op ingegaan is wordt in de Wet OB 1968 geformuleerd als:

Leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.

De levering van een goed of een dienst wordt alleen in de heffing van de omzetbelasting betrokken wanneer deze wordt verricht door en ondernemer. De term ondernemer moet

¹⁵³ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Orgeldraaierarrest*), BNB 1994/271, r.o. 17.

¹⁵⁴ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Orgeldraaierarrest*), BNB 1994/271, r.o. 20.

zeer breed uitgelegd worden, waardoor natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden die een feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten kunnen kwalificeren. Hiervan zal sprake zijn wanneer een economische activiteit wordt uitgeoefend. Een kenmerk van een economische activiteit is dat een economisch belang aanwezig is.

Indien een (rechts)persoon kwalificeert als belastingplichtige moet worden beoordeeld of hij in zijn hoedanigheid van belastingplichtige optreedt. Natuurlijke personen die als belastingplichtige voor de omzetbelasting worden aangemerkt kunnen ook in hoedanigheid van privépersoon handelen. Deze handelingen dienen niet in de heffing van de omzetbelasting betrokken te worden.

Om een handeling aan te kunnen merken als belastbaar feit zoals omschreven in artikel 1 , onderdeel a, Wet OB 1968 moet een prestatie kwalificeren als de levering van een goed of als een dienst. Van de levering van een goed is sprake wanneer de macht om over een stoffelijk object te beschikken overgedragen wordt. Alle overige handelingen worden voor de Wet OB 1968 aangemerkt als een dienst. Door deze brede formulering worden alle consumptieve uitgaven in de heffing betrokken. Of sprake is van de levering van een goed of van een dienst is doorgaans helder. Bij de levering van een goed is het fysieke aspect overheersend, terwijl een dienst meer leunt op de factor arbeid.

Van een prestatie onder bezwarende titel kan worden gesproken wanneer sprake is van een tegenprestatie in geld of in natura. Deze tegenprestatie dient voort te komen uit een rechtsbetrekking tussen de ondernemer en de afnemer.

De plaats van de levering van een goed wordt bepaald door de locatie waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de overdracht/overgang. De plaats waar een dienst wordt verricht is afhankelijk van de afnemer. Een dienst verricht voor een als zodanig handelend ondernemer wordt verricht op de plaats waar die ondernemer gevestigd is, terwijl de plaats waar de dienstverrichter gevestigd is bepalend is voor de plaats van een dienst verricht voor een consument.

HOOFDSTUK 5. DE MEDISCHE VRIJSTELLING IN DE OMZETBELASTING

5.1 Inleiding

In de omzetbelasting zijn verschillende vrijstellingen opgenomen. Eén van deze vrijstellingen heeft als doel medische diensten buiten de heffing van omzetbelasting te houden. In dit hoofdstuk wordt deze vrijstelling besproken. Voordat ingegaan wordt op de medische vrijstelling wordt eerst toegelicht hoe een vrijstelling uitwerkt en waarom de Btw-richtlijn vrijstellingen kent. Vervolgens wordt ingegaan hoe de medische vrijstelling in de Btw-richtlijn is geformuleerd en welke betekenis het HvJ eraan toekent. Tot slot wordt behandeld op welke wijze de wetgever deze vrijstelling heeft opgenomen in de Wet OB 1968.

5.2 De werking van een vrijstelling

Het doel van de omzetbelasting is het belasten van consumptie. Bepaalde leveringen en diensten zijn echter vrijgesteld van belastingheffing. In artikel 132 t/m 134 van de Btw-richtlijn zijn vrijstellingen opgenomen voor activiteiten van algemeen belang. Deze vrijstellingen hebben betrekking op (eerste) levensbehoeften waaronder medische verzorging, onderwijs en sport. In artikel 135 t/m 137 zijn vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten opgenomen. Hieronder vallen veelal handelingen die in door andere belastingen worden getroffen zoals kansspelen, verzekeringen of leveringen van onroerend goed. Financiële prestaties, welke om uitvoeringstechnische redenen zijn vrijgesteld, vallen ook in de laatste categorie.¹⁵⁵

De in de Btw-richtlijn opgenomen vrijstellingen zijn zogenaamde objectieve vrijstellingen. Bij een objectieve vrijstelling is niet de *ondernemer* vrijgesteld van belasting, maar de *prestatie*. Door het verlenen van vrijstellingen wordt inbreuk gemaakt op het algemene karakter van de omzetbelasting en het groundbeginsel van belastingneutraliteit.

Vrijstellingen in de omzetbelasting hebben niet alleen gevolgen voor de heffing van btw over een prestatie, ze hebben ook invloed op het recht op aftrek van voorbelasting. Indien een prestatie vrijgesteld is van omzetbelasting mag de belastingplichtige de voorbelasting die toerekenbaar is aan die prestatie niet aftrekken. De vrijgesteld presterende ondernemer zal de op hem drukkende omzetbelasting doorberekenen in zijn prijs. Van de omzetbelasting wordt dan ook gezegd dat diegene die denkt belast te zijn is vrijgesteld, en

¹⁵⁵ Peeters 2014, paragraaf OB.2.3.0.C.a1.

diegene die denkt vrijgesteld te zijn is belast. Dit fenomeen staat bekend als de paradox van de omzetbelasting.¹⁵⁶

Het vrijstellen van prestaties voor de omzetbelasting werkt alleen voordelig uit wanneer de prestatie wordt afgenomen door een consument of een andere afnemer die geen voorbelasting kan aftrekken. Indien een vrijgestelde prestatie wordt afgenomen door een ondernemer met aftrekrecht leidt dit tot cumulatie van belasting. Dit kan geïllustreerd worden doormiddel van de volgende twee voorbeelden. In beide de situaties is sprake van een productieketen van drie ondernemers (A, B en C) en een belastingtarief van 20%.

| | Inkoopprijs (excl. btw) | Marge | Aftrek voorbelasting | Verkoopprijs (excl. btw) | Belasting | Verkoopprijs (incl. btw) |
|---------------|----------------------------|-------|-------------------------|-----------------------------|-----------|-----------------------------|
| A | 0 | 100 | 0 | 100 | 20 | 120 |
| B | 100 | 50 | 20 | 150 | 30 | 180 |
| C | 180 | 100 | 0 | 280 | 0 | 280 |
| Totaal | | | 20 | | 50 | |

Totale belastingdruk : 50 - 20 = 30 (10,71% van 280)

Het eerste voorbeeld laat zien dat een vrijstelling aan het einde van de productieketen niet tot gevolg heeft dat de (vrijgestelde) prestatie die C levert volledig belastingvrij is. Ondernemers A en B hebben immers respectievelijk 20 en 10 belasting betaald. Toch levert de vrijstelling voor de consument een voordeel op. De totale belastingdruk is in deze situatie 10,71%, terwijl het tarief 20% bedraagt.

| | Inkoopprijs (excl. btw) | Marge | Aftrek voorbelasting | Verkoopprijs (excl. btw) | Belasting | Verkoopprijs (incl. btw) |
|---------------|----------------------------|-------|-------------------------|-----------------------------|-----------|-----------------------------|
| A | 0 | 100 | 0 | 100 | 20 | 120 |
| B | 100 | 50 | 0 | 170 | 0 | 170 |
| C | 170 | 100 | 0 | 270 | 54 | 324 |
| Totaal | | | 0 | | 74 | |

Totale belastingdruk: 74 - 0 = 74 (27,40 % van 270)

Het tweede voorbeeld laat zien dat cumulatie van belastingheffing optreedt indien een vrijgestelde ondernemer presteert aan een ondernemer die zelf belast presteert. Ondernemer B presteert vrijgesteld, daardoor mag hij de belasting die A in rekening brengt niet in aftrek brengen. Om zijn marge gelijk te houden moet B zijn verkoopprijs verhogen naar 170. Ondernemer C krijgt vervolgens van ondernemer B geen btw in rekening gebracht,

¹⁵⁶ Van Hilten & van Kesteren 2014, p. 253.

waardoor ook ondernemer C geen voorbelasting kan aftrekken. Over zijn eigen verkoopprijs moet ondernemer C wel helemaal belasting berekenen. De totale belastingdruk is in deze situatie 27,40 %. Dit voorbeeld laat zien dat een vrijstelling van btw in de productieketen leidt tot een cumulatie van belasting.

Het systeem van vrijstellingen zonder aftrek van voorbelasting werd al snel na invoering bekritiseerd. Het zou er toe leiden dat vrijgestelde ondernemers de productieketen zo ver mogelijk zullen integreren en cumulatie van belasting tot gevolg hebben.¹⁵⁷ De grote hoeveelheid beschikbare jurisprudentie geeft goed weer dat vrijstelling zonder aftrek van voorbelasting prikkels creëert om gekunstelde constructies op te zetten, waarmee wel aftrek van voorbelasting bereikt kan worden.¹⁵⁸

De discussies over vrijstellingen en de soms ongewenste uitwerking kunnen de vraag oproepen waarom dan überhaupt vrijstellingen opgenomen zijn in de Btw-richtlijn. Zoals in hoofdstuk drie is toegelicht is het belastbaar feit ruim geformuleerd, om tegemoet te komen aan het algemene karakter van de omzetbelasting. Bij bepaalde leveringen en diensten wordt het echter onwenselijk geacht belasting te heffen. Het buiten de heffing houden van deze leveringen en diensten kan op twee manieren worden bereikt: het enger formuleren van het belastbaar feit of het invoeren van vrijstellingen. Het is praktisch onmogelijk om het belastbaar feit zodanig te formuleren dat bepaalde handelingen buiten de heffing blijven, zonder dat dit er toe leidt dat bepaalde andere handelingen ongewenst aan de heffing worden onttrokken. De keuze voor vrijstellingen ligt hierdoor voor de hand.

Dat een vrijstelling een uitzondering op de hoofdregel is, blijkt ook uit rechtspraak van het HvJ. In de beantwoording van prejudiciële vragen benadrukt het HvJ stevast dat vrijstellingen in de btw strikt moeten worden uitgelegd. Als overweging hierbij wordt aangegeven dat een vrijstelling een afwijking is van het algemene beginsel dat omzetbelasting wordt geheven over iedere levering en dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.¹⁵⁹

¹⁵⁷ Notenboom 1974, p. 42.

¹⁵⁸ Een belangrijk arrest met betrekking tot deze problematiek is HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170.

¹⁵⁹ Zie onder meer HvJ 15 juni 1989 nr. 348/87 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*), FED 1989/559, r.o. 13; en HvJ 12 november 1998, nr. C-149/97 (*The Institute of the Motor Industry*), V-N 1998/59.21, r.o. 17.

5.3 Vrijstelling van medische diensten

5.3.1 De Btw-richtlijn

In artikel 132 van de Btw-richtlijn is een aantal vrijstellingen opgenomen dat verwant is aan gezondheidszorg. De vrijstellingen omvatten medische verzorging, levering van organen, bloed en moedermelk, tandartsenzorg en vervoer van zieken. De vrijstelling voor medische verzorging is verdeeld over twee bepalingen. Eén voor zorg aan patiënten die opgenomen zijn in een ziekenhuis of zorginstelling en één voor patiënten die niet opgenomen zijn in een zorginstelling. Voor dit onderzoek is enkel deze laatste vrijstelling van belang. De overige vrijstellingen zullen niet worden behandeld.

De vrijstelling voor medische verzorging aan patiënten die niet opgenomen zijn in een instelling (artikel 132, onderdeel C, Btw-richtlijn) luidt als volgt:

De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen: (...)

medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

Een dienst valt onder de vrijstelling van artikel 132 onderdeel C van de Btw-richtlijn wanneer (cumulatief) aan twee voorwaarden wordt voldaan: enerzijds moet sprake zijn van medische verzorging en anderzijds moet de dienst zijn verricht in het kader van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.

Het HvJ heeft zich in een aantal arresten uitgelaten over wanneer sprake is van medische verzorging.¹⁶⁰ In arrest D. oordeelde het HvJ dat het begrip zich niet leent voor een uitlegging die medische handelingen omvat die met een ander doel zijn verricht dan diagnose, behandeling en, voor zover mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen.¹⁶¹ Hieruit volgt dat de dienst in ieder geval een therapeutisch doel moet hebben.¹⁶²

Hoewel het HvJ doorgaans benadrukt dat vrijstellingen in de btw strikt moeten worden uitgelegd (zie onderdeel 5.1) geldt deze strikte benadering voor de uitleg van het begrip medische verzorging niet. In eerste instantie gaf het HvJ aan dat het begrip medische

¹⁶⁰ Het begrip 'medische verzorging' wordt voor het eerst gebruikt in de Btw-richtlijn. Tot en met de Zesde Richtlijn werd het begrip geformuleerd als 'gezondheidskundige verzorging van de mens'. Jurisprudentie van het HvJ gewezen onder de Zesde Richtlijn acht ik ook van toepassing op het begrip zoals gehanteerd in de Btw-richtlijn.

¹⁶¹ HvJ 14 september 2000, nr. C-384/98 (D.), V-N 2000/45.17, r.o. 18.

¹⁶² HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01 (D'Ambrumenil), V-N 2003/61.19, r.o. 58.

verzorging niet bijzonder strikt moet worden uitgelegd, met als reden dat het doel van de medische vrijstelling is om medische verzorging en ziekenhuisverpleging niet ontoegankelijk te maken vanwege verhoogde kosten.¹⁶³ In een later arrest ging het HvJ zelfs nog verder, door te stellen dat het begrip medische verzorging veeleer ruim moet worden uitgelegd.¹⁶⁴ De eis van het aanwezig zijn van een therapeutisch doel blijft hierbij wel in stand.¹⁶⁵

Naast de voorwaarde dat sprake moet zijn van een medische handeling, moet deze handeling tevens worden verricht in het kader van de uitoefening van een medisch of paramedisch beroep. Deze tweede eis wordt gesteld om te waarborgen dat alleen medische diensten worden vrijgesteld die voldoen aan de vereiste beroepskwalificaties.¹⁶⁶ De lidstaten hebben een eigen beoordelingsvrijheid ten aanzien van de omschrijving van de medische en paramedische beroepen welke in aanmerking komen voor de medische vrijstelling.¹⁶⁷ Eveneens is ter beoordeling aan de lidstaat overgelaten welke specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens deel uitmaken van die beroepen. Immers, niet iedere zorgverlener is gekwalificeerd om iedere soort zorg te verlenen.¹⁶⁸ De beoordelingsvrijheid ten aanzien van het omschrijven van medische en paramedische beroepen is echter niet onbegrensd. De vrijheid gaat niet zover dat de lidstaten toestaat inbreuk te maken op de doelstellingen van de Btw-richtlijn of op de gemeenschappelijke beginselen. In het bijzonder moet rekening gehouden worden met het fiscale neutraliteitsbeginsel.¹⁶⁹

5.3.2 De Wet op de omzetbelasting

De Nederlandse wetgever heeft het hiervoor besproken richtlijnartikel als volgt in de wet opgenomen (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, ten eerste, onder a):

¹⁶³ HvJ 11 januari 2001, C-76/99 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 23.

¹⁶⁴ HvJ 6 november 2003, C-45/01 (*Christoph-Dornier Stiftung für Klinische Psychologie*), V-N 2003/58.18, r.o. 48.

¹⁶⁵ HvJ 6 november 2003, C-45/01 (*Christoph-Dornier Stiftung für Klinische Psychologie*), V-N 2003/58.18, r.o. 48.

¹⁶⁶ HvJ 10 september 2002, nr. C-141/00 (*Kügler*), FED 2003/55, r.o. 27.

¹⁶⁷ HvJ 27 april 2006, nr C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld & Van den Hout-van Eijnsbergen*), BNB 2006/256, r.o. 29.

¹⁶⁸ HvJ 27 april 2006, nr C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld & Van den Hout-van Eijnsbergen*), BNB 2006/256, r.o. 30.

¹⁶⁹ O.a. HvJ 27 april 2006, nr C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld & Van den Hout-van Eijnsbergen*), BNB 2006/256, r.o. 35; en HvJ 6 november 2003, C-45/01 (*Christoph-Dornier Stiftung für Klinische Psychologie*), V-N 2003/58.18, r.o. 69.

Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld de volgende leveringen en diensten:

de diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep die een op dit beroep gerichte opleiding hebben voltooid waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, voor zover deze diensten tot het gebied van deskundigheid van dit beroep behoren en onderdeel vormen van bedoelde opleiding;

Bij de vrijstelling zoals deze in de Wet OB 1968 is opgenomen neemt de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG) een centrale rol in. In het BIG-register worden zorgverleners geregistreerd die een beschermde beroepstitel voeren, zoals een arts, fysiotherapeut of verpleegkundige. Om in aanmerking te komen voor een BIG-registratie moet een zorgverlener een door de overheid erkende opleiding succesvol hebben afgerond. Op deze wijze wordt de kwaliteit van de gezondheidszorg bewaakt.¹⁷⁰

Naast de wettelijke bepalingen omtrent het BIG-register zijn in de Wet BIG ook beschermde opleidingstitels opgenomen. Zorgverleners die een dergelijke opleiding hebben gevolgd worden niet per se in het register opgenomen, maar kunnen wel aanspraak maken op de btw-vrijstelling, omdat de regels van de opleiding die ze hebben gevolgd worden gesteld bij of krachtens de Wet BIG. Het gaat hierbij om beroepen als apothekersassistent, diëtist, logopedist, etc.

Het beperken van de vrijstelling tot enkel beroepsbeoefenaars welke een beroep uitvoeren waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG is in de literatuur omstreden, omdat het maar de vraag is of de wetgever met deze eis de beoordelingsvrijheid ten aanzien van het omschrijven van medische en paramedische beroepen niet overschreden heeft.¹⁷¹

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft in haar uitspraak van 16 september 2014 geoordeeld dat een arts/acupuncturist recht heeft op het toepassen van de medische vrijstelling.¹⁷² Dit is opmerkelijk, omdat een arts doorgaans niet is opgeleid als acupuncturist. De rechtbank overweegt dat sommige artsenopleidingen vakken op het gebied van complementaire geneeswijzen in het curriculum hebben opgenomen, waardoor kan worden gesteld dat acupunctuur deel kan uitmaken van de opleiding van een BIG-geregistreerd arts. De

¹⁷⁰ Registratie in BIG-register van beroepen, <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/werken-in-de-zorg/registratie-in-big-register-van-beroepen>, Geraadpleegd op 3 oktober 2014.

¹⁷¹ Zie bijvoorbeeld Nieuwenhuizen 2013.

¹⁷² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16 september 2014, nr. AWB-14_1866, V-N 2014/61.3.3.

rechtbank acht het niet van belang dat de kennis die tijdens deze vakken wordt opgedaan op zichzelf nog niet voldoende is voor het onmiddellijk toepassen van acupunctuur in het kader van de behandeling van een patiënt.¹⁷³

Hoewel belanghebbende uit onderhavige casus geen onderwijs op het gebied van acupunctuur had genoten tijdens zijn artsenopleiding, had de arts wel een acupunctuurdiploma behaald aan een door de Nederlandse Artsen Acupunctuur Vereniging. De rechtbank acht hierdoor aannemelijk dat de kennis en vaardigheden van belanghebbende ten aanzien van acupunctuur (ver) uitgaat boven die van artsen die acupunctuur slechts als onderdeel van de artsenopleiding hebben bestudeerd. Onder verwijzing naar het arrest Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen, stelt de rechtbank dat de Nederlandse wetgever niet de vrijheid heeft de toepassing van de vrijstelling uit te sluiten, voor zover het de toepassing van acupunctuur betreft in het kader van de behandeling van een patiënt door een arts die daartoe een aanvullende opleiding heeft gevolgd.

5.4 Conclusie

Door het algemene karakter van de omzetbelasting kent het belastbare feit een zeer ruime formulering. Hierdoor worden ook verscheidene leveringen en diensten belast die de richtlijngever om verschillende redenen buiten de heffing wil houden. Om deze leveringen en diensten alsnog buiten de heffing te houden kent de richtlijn vrijstellingen.

De medische vrijstelling heeft als doel om medische verzorging en ziekenhuisverpleging niet ontoegankelijk te maken vanwege verhoogde kosten. De vrijstelling is van toepassing voor medische diensten verricht in het kader van medische en paramedische beroepen. Om een dienst als medische dienst aan te kunnen merken moet deze dienst volgens het HvJ een therapeutisch doel dienen. Dit is het geval wanneer de dienst niet met een ander doel wordt verricht dan diagnose, behandeling en, voor zover mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. De lidstaten mogen, met inachtneming van de algemene beginselen van de omzetbelasting, zelf beoordelen welke medische en paramedische beroepen zijn vrijgesteld. De Nederlandse wetgever heeft ervoor gekozen om hiervoor aan te sluiten bij de Wet BIG.

¹⁷³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16 september 2014, nr. AWB-14_1866, V-N 2014/61.3.3, r.o. 4.9

HOOFDSTUK 6. DE ZORGGROEP EN HET BELASTBARE FEIT

6.1 Inleiding

Wanneer wordt getoetst in hoeverre de activiteiten die een zorggroep verricht zijn belast met omzetbelasting, moet vanzelfsprekend worden begonnen met de toets of de zorggroep voor de omzetbelasting een belaste prestatie verricht.

Uit HOOFDSTUK 2 volgt dat een zorggroep een entiteit is die zich bezig houdt met het verlenen van ketenzorg aan chronisch zieken. De zorggroep richt zich daarbij op de organisatie en de feitelijke zorg wordt verleend door zorgverleners die door de zorggroep als onderaannemer worden gecontracteerd.

Het belastbare feit wordt in de omzetbelasting geformuleerd als 'leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht'. In HOOFDSTUK 4 is aandacht besteed aan de afzonderlijke aspecten hiervan.

Met de inhoud van deze beide hoofdstukken kan worden beoordeeld of de zorggroep een belastbare prestatie verricht voor de omzetbelasting. Het hoofdstuk begint met de vraag of een zorggroep ondernemer is voor de omzetbelasting en of een zorggroep ook als zodanig handelt. Vervolgens worden de activiteiten van een zorggroep tegen het licht gehouden: kwalificeren deze als een levering of als een dienst? Hierna komt aan bod of de prestatie onder bezwarende titel wordt verricht.

6.2 De zorggroep als zodanig handelend ondernemer

6.2.1 Ieder

De meeste zorggroepen zijn ondergebracht in een besloten vennootschap, een stichting of een coöperatie. Het is de vraag of de zorggroep als zodanig voor de btw als ondernemer moet worden behandeld, of dat de zorggroep en de onderaannemers gezamenlijk een belastingsubject vormen. Een samenwerkingsverband is een subject voor de omzetbelasting als het feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit (zie paragraaf 4.2.2).

De Adviesgroep Ketenzorg publiceerde in 2010 een format voor een patiëntfolder waarmee ketenzorg aan de patiënten uitgelegd zou kunnen worden.¹⁷⁴ De voorbeeldtekst van de uitleg aan de patiënt wat een zorggroep is, werd daarin als volgt geformuleerd:

In Nederland zijn meer dan honderd zorggroepen actief. Ook het ministerie van VWS en de zorgverzekeraars staan achter deze vorm van zorgverlening. Uw huisarts maakt deel uit van Zorggroep X. Dit is een samenwerking van huisartsen en andere gespecialiseerde zorgverleners (praktijkondersteuners, diëtisten, fysiotherapeuten, apothekers, etc.). In nauw overleg willen we samen lokaal/regionaal zorg leveren. Uw ziekte vraagt namelijk om langdurig advies en zorg van verschillende deskundigen. De betrokken zorgverleners maken afspraken over de te leveren kwaliteit van de zorg. Vanzelfsprekend blijven we ons ontwikkelen. We zijn op de hoogte van de laatste medische ontwikkelingen.

In bovenstaande tekst wordt voornamelijk de samenwerking tussen de zorgverleners benadrukt, maar de zorggroep wordt niet neergezet als entiteit waar de zorgverleners in opgaan. De patiëntfolder is de voornaamste communicatie tussen de zorggroep en de patiënt. Het overige contact verloopt via de onderaannemers, die namens de zorggroep uitleg geven over de procedure en de werkzaamheden van de zorggroep. De onderaannemers werken zelfstandig ten opzichte van de zorggroep en zullen zich ook als zodanig tegenover de patiënt presenteren. Ook op financieel gebied zijn de zorggroep en de onderaannemers niet met elkaar verweven. De zorggroep betaalt de onderaannemer een vast bedrag per patiënt per jaar voor het leveren van de (deel)prestatie.

Omdat de zorggroep en de onderaannemers zich niet gezamenlijk naar buiten presenteren als één partij kan niet worden gezegd dat de samenwerking tussen de zorggroep en de onderaannemers een maatschappelijke zelfstandigheid bezit. Bovendien zijn de zorggroep en zijn onderaannemers ook in financieel opzicht niet met elkaar verweven. De zorggroep moet hierdoor zelfstandig, afzonderlijk van de samenwerkingspartners, worden aangemerkt als 'ieder'.

6.2.2 Zelfstandig

Het lijkt erop dat de zelfstandigheidstoets met name in de wet is opgenomen voor de beoordeling van de zelfstandigheid van een natuurlijk persoon ten opzichte van bijvoorbeeld zijn werkgever. Desondanks moet een rechtspersoon onder bepaalde

¹⁷⁴ Adviesgroep Ketenzorg biedt hulp bij schrijven patiëntfolder, <http://vhn.artsennet.nl/Artikel/Adviesgroep-Ketenzorg-biedt-hulp-bij-schrijven-patientenfolder-1.htm>, geraadpleegd op 17 december 2014.

omstandigheden worden aangemerkt als vaste inrichting van een andere (rechts)persoon. Een zorggroep is vaak ondergebracht in een stichting. Een stichting kent geen aandeelhouders en kan daardoor niet als vaste inrichting van zijn aandeelhouder worden aangemerkt. Een zorggroep handelt autonoom en moet daardoor als zelfstandig worden aangemerkt.

6.2.3 Bedrijf

Het laatste criterium om aangemerkt te kunnen worden als ondernemer, is dat de zorggroep een bedrijf uitoefent. De uitoefening van een bedrijf moet voor de omzetbelasting worden uitgelegd als het uitoefenen van een economische activiteit.

De zorggroep, als organisatie van kapitaal en arbeid, neemt duurzaam deel aan het maatschappelijke verkeer om, met het leveren van ketenzorg, in een maatschappelijke behoefte te voorzien.

De zorggroep presteert niet om niet, maar ontvangt voor zijn prestatie een vergoeding van de zorgverzekeraar. De prestatie van een zorggroep vormt een economische activiteit voor de omzetbelasting.

6.2.4 Als zodanig handelen

Een zorggroep is ondergebracht in een rechtspersoon. Het kan voorkomen dat een rechtspersoon activiteiten verricht die aangemerkt worden als een niet-economische activiteit. Wanneer een rechtspersoon werkzaamheden verricht ten behoeve van een niet-economische activiteit, wordt deze voor dit deel niet als ondernemer aangemerkt omdat dan geen sprake is van handelen als zodanig.

Het organiseren van ketenzorg aan chronische zieken is een economische activiteit voor de omzetbelasting. De zorggroep organiseert daarnaast geen activiteiten die als niet-economische activiteit worden aangemerkt. De zorggroep wordt voor de omzetbelasting aangemerkt als ondernemer en handelt met het organiseren van ketenzorg voor chronisch zieken als zodanig.

6.2.5 Concluderend

De zorggroep oefent een economische activiteit uit. In het maatschappelijke verkeer benadrukt de zorggroep de samenwerking met andere zorgverleners, maar vooral ook de samenwerking tussen de zorgverleners onderling. Dit gaat niet zo ver dat wordt gecommuniceerd dat de zorgverleners opgaan in de zorggroep, waardoor niet naar buiten wordt getreden als één entiteit. Ook van een financiële verwevenheid tussen de zorggroep

en de onderaannemers is geen sprake. De prestatie van een zorggroep vormt een economische activiteit voor de omzetbelasting. De zorggroep kwalificeert hierdoor als ondernemer voor de omzetbelasting en handelt met het organiseren van ketenzorg voor chronisch zieken als zodanig.

6.3 De prestatie van een zorggroep als levering of dienst

6.3.1 Een goed of een dienst

De prestatie van een zorggroep omvat het organiseren en het leveren van zorg aan chronisch zieken. Bij het verlenen van zorg draait het niet om de overdracht van een goed, maar om het zover mogelijk verbeteren, of op zijn minst stabiel houden, van de gezondheidstoestand van de patiënt. De prestatie van een zorggroep heeft niet het karakter van een levering, maar van een dienst.

Om te bepalen of ook daadwerkelijk sprake is van een dienst voor de omzetbelasting moet worden getoetst of de zorggroep een dienst levert aan een te identificeren gebruiker. Uit de overeenkomst met de zorgverzekeraar volgen voor de zorggroep verschillende taken, waarbij het voor de ene taak gemakkelijker is om een verbruiker aan te wijzen dan voor de andere. Zo ligt het voor de hand dat van de feitelijke zorg kan worden vastgesteld wie de prestatie verbruikt. De patiënt ontvangt verzorging, waardoor de patiënt als verbruiker kan worden aangemerkt¹⁷⁵. Van andere taken ligt het ingewikkelder om een verbruiker aan te wijzen. Zo is de zorggroep verantwoordelijk voor het bijhouden van kwaliteitsgegevens, welke aan het einde van het jaar moeten worden verstrekt aan de koepelorganisatie voor zorggroepen. Met deze gegevens kunnen de prestaties van de zorggroepen onderling worden vergeleken en bijgestuurd, maar kan ook op macroniveau beleid worden bepaald. Een individuele afnemer van deze kwaliteitsverbetering van de landelijke zorg aanwijzen is een lastige opgave.

Voordat hier verder op ingegaan wordt, moet eerst worden vastgesteld welke elementen de prestatie van een zorggroep omvat en of deze elementen voor de omzetbelasting als één of als afzonderlijke prestaties moeten worden behandeld. Indien de prestatie als een geheel moet worden behandeld voor de omzetbelasting, zal voor deze prestatie in zijn geheel een verbruiker moeten kunnen worden geïdentificeerd.

¹⁷⁵ Dat bij de patient sprake is van verbruik betekent niet per se dat de patiënt ook afnemer van de dienst is, het kunnen identificeren van een verbruiker is echter een voorwaarde om een prestatie aan te kunnen merken als dienst.

6.3.2 Eén of meerdere prestaties

In de prestatie van de zorggroep zijn meerdere afzonderlijke elementen te onderkennen. Grofweg kunnen deze worden ingedeeld in twee categorieën, namelijk de feitelijke zorgverlening en de organisatie/coördinatie van de zorg. In beginsel moeten deze elementen voor de omzetbelasting afzonderlijk worden behandeld. Dit is anders wanneer sprake is van een economisch ondeelbare prestatie, of wanneer één van de elementen geacht wordt de hoofdprestatie te zijn, terwijl het andere element als bijkomstig moet worden beschouwd.

De eerste vraag is of het kunstmatig zou zijn om de prestatie die de zorggroep levert te splitsen. Wanneer een splitsing kunstmatig is, zullen de twee elementen als één prestatie moeten worden behandeld voor de omzetbelasting. Een voorbeeld van een casus waarbij sprake was van een economisch ondeelbare prestatie is de zaak Part Service.¹⁷⁶ In deze casus splitsten twee gelieerde vennootschappen een leaseovereenkomst. Eén van de partijen sloot met de klant een gebruiksovereenkomst, terwijl de ander een verzekeringsovereenkomst sloot. Hierbij werden de overeenkomsten op zodanige wijze opgemaakt dat nagenoeg de volledige marge werd gemaakt op de leaseovereenkomst. Op deze manier werd getracht de prestatie buiten de heffing van omzetbelasting te kunnen houden (door de vrijstelling voor van verzekeringen).

In dit onderzoek wordt alleen ingegaan op de btw-behandeling van een zorggroep die ketenzorg levert welke wordt bekostigd door middel van een keten-DBC. In de praktijk bestaan echter ook zorggroepen waarbij niet integraal, maar via een koptarief wordt bekostigd (zie onderdeel 2.3.2). Bij bekostiging door middel van een koptarief koopt de verzekeraar bij de zorggroep enkel de organisatie/coördinatietaken in. De bekostiging van de feitelijke zorg verloopt buiten de zorggroep om. Dit vormt een aanwijzing om aan te nemen dat het niet kunstmatig zou zijn om de twee elementen van de prestatie van een zorggroep te splitsen. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de twee afzonderlijke elementen door bekostiging met een keten-DBC verder met elkaar integreren, doordat de zorggroep ook verantwoordelijk wordt voor het contracteren van de zorgverleners en voor het voeren van een financiële administratie met het oog op de declaraties van de zorgverleners. Toch acht ik het nog steeds mogelijk om de splitsing tussen de twee elementen te maken. Dit wordt bevestigd door het feit dat de zorggroep slechts één van de

¹⁷⁶ HvJ 20 februari 2008, nr. C-425/06 (*Part Service*), BNB 2009/1.

twee elementen daadwerkelijk zelf uitvoert, terwijl het andere element volledig wordt uitbesteed aan derde partijen.

Doordat het niet kunstmatig is om de prestatie van een zorggroep te splitsen, moet worden onderzocht of één van de elementen wordt geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl de andere prestatie als bijkomstig moet worden beschouwd. Indien dat het geval is, moeten de twee elementen alsnog als één prestatie worden behandeld voor de omzetbelasting. Bij deze beoordeling moet in acht worden genomen hoe een modale consument de dienst zou kwalificeren.

De overeenkomst tussen de zorggroep en de zorgverzekeraar wordt aangegaan omdat deze laatste een zorgplicht heeft tegenover de verzekerde. Het doel van de overeenkomst is zorg te bieden aan de patiënt die daar recht op heeft. Hieruit volgt dat het element van feitelijke zorgverlening een hoofdprestatie vormt. De achtergrond van het oprichten van een zorggroep is dat de samenwerking tussen de zorgverleners zou kunnen worden verbeterd, waardoor de kwaliteit van de zorg aan de patiënt van een hoger niveau wordt. Eén van de taken die bij de coördinatie van de zorg hoort is dat de zorggroep declaraties van de onderaannemers verwerkt en deze uitbetaalt. Uit niets blijkt echter dat een zorggroep is opgericht om de zorgverzekeraar, of de zorgverleners die als onderaannemers ingeschakeld worden, bestaande administratieve taken uit handen te nemen. Het op een integrale wijze bekostigen van de zorg brengt deze taak voor de hoofdaannemer nu eenmaal met zich mee. Mijns inziens blijkt uit de achtergrond van de oprichting van zorggroepen duidelijk dat de organisatie/coördinatie taken zijn bedoeld om te kwaliteit van de zorg aan patiënten te verbeteren. De coördinatie taken van de zorggroep leiden tot een hogere kwaliteit van zorg, maar zouden nooit worden afgenomen wanneer geen sprake zou zijn van feitelijke zorgverlening. Dit leidt tot de conclusie dat de coördinerende werkzaamheden van de zorggroep als bijkomend moeten worden beschouwd.

Omdat sprake is van een hoofdprestatie, het verlenen van feitelijke zorg aan patiënten met een chronische ziekte, en een bijkomende prestatie, het organiseren van een nauwere samenwerking tussen de partijen die de feitelijke zorg leveren, zal de prestatie van een zorggroep voor de omzetbelasting moeten worden behandeld als één prestatie. Omdat één element de hoofdprestatie vormt en één element bijkomstig is zal het bijkomstige element voor wat betreft toepassing van het tarief of vrijstellingen etc. de hoofdprestatie volgen.

6.3.3 Het verbruik

Van een dienst voor de omzetbelasting kan alleen sprake zijn wanneer de prestatie wordt verbruikt. Nu duidelijk is dat de prestatie van de zorggroep als één prestatie moet worden behandeld voor de omzetbelasting, kan gemakkelijk worden vastgesteld of sprake is van verbruik. Verbruik kan mijns inziens worden omschreven door 'het genot van de prestatie'. De prestatie omvat het verlenen van integrale zorg aan chronische zieken. Doordat de zorggroep een integrale zorgprestatie levert aan een chronisch zieke patiënt, is evident dat een individuele gebruiker van de prestatie kan worden aangewezen, namelijk de patiënt. Dit leidt tot de conclusie dat voor de omzetbelasting sprake is van een dienst.

6.4 Onder bezwarende titel verricht

6.4.1 Vereisten

De dienst die de zorggroep verricht kan alleen kwalificeren als belastbaar feit wanneer deze wordt verricht onder bezwarende titel. Hiervan is sprake als tussen de zorggroep en de afnemer van de dienst een rechtsbetrekking bestaat, waarbij de afnemer voor de dienst van de zorggroep betaalt en deze betaling de daadwerkelijke tegenwaarde vormt voor de dienst.

6.4.2 De afnemer van de zorggroep

Het uitgangspunt bij het bepalen van de afnemer van een prestatie wordt gevormd door de rechtsbetrekking. De rechtsbetrekkingen van de zorggroep zijn in HOOFDSTUK 2 uitgebreid aan bod gekomen.

Op basis van de overeenkomst met de zorgverzekeraar verbindt de zorggroep zich tot het leveren van een integrale zorgprestatie aan een chronisch zieke, die daar op basis van de overeenkomst met zijn zorgverzekeraar recht op heeft. Afgaande op deze rechtsbetrekking en facturering wordt de zorgverzekeraar aangewezen als afnemer van de prestatie van de zorggroep. Omdat de patiënt degene is die de zorg feitelijk ontvangt strookt het echter niet met de verwachting om de verzekeraar als afnemer aan te wijzen. Daarom moet worden nagegaan of met het volgen van de overeenkomst tussen de zorgverzekeraar en de zorggroep wordt beantwoord aan de economische realiteit.

De reden dat een zorgverzekeraar een overeenkomst afsluit met een zorggroep ligt besloten in de verzekeringsovereenkomst tussen de zorgverzekeraar en de patiënt. De verzekeraar heeft een verplichting zorg te vergoeden of te verstrekken, wanneer de patiënt daar volgens de verzekeringspolis recht op heeft. In ruil hiervoor betaalt de patiënt een verzekeringspremie. Zodra bij de patiënt een chronische ziekte wordt gediagnostiseerd

wordt gestart met de behandeling. De zorggroep opent een DBC, waardoor de zorgverzekeraar op basis van de overeenkomst met de zorggroep de vergoeding voor de behandeling moet betalen.

De verplichting bij de zorgverzekeraar tot het betalen van de vergoeding voor de DBC ontstaat echter niet bij het sluiten van het contract met de zorggroep, en ook niet bij diagnose van een chronische ziekte bij de patiënt, maar pas bij de keuze van de patiënt om in het zorgprogramma van de zorggroep opgenomen te worden. Op het moment dat de patiënt er voor heeft gekozen om opgenomen te worden in het zorgprogramma van de zorggroep ontstaat tussen de zorggroep en de patiënt een overeenkomst (zie onderdeel 2.4.3).

Dit leidt tot de conclusie dat niet de zorgverzekeraar, maar de patiënt, voor de omzetbelasting afnemer van de prestatie is. De omzetbelasting sluit immers aan bij de besteding en de vergoeding wordt pas verschuldigd op het moment dat de patiënt kiest om opgenomen te worden in het zorgprogramma van de zorggroep, in welk geval beargumenteerd kan worden dat de patiënt diegene is die de besteding daadwerkelijk doet.

Onderbouwing van het standpunt dat de patiënt diegene is die de besteding daadwerkelijk doet kan worden gevonden in de bepalingen omtrent declaratie in de overeenkomst tussen de zorgverzekeraar en de zorggroep:

Artikel 7. Declaratie en honorering

A. Declaratie

1. *De zorgaanbieder verleent de zorg zonder enige betaling voor de zorg door de verzekerde, tenzij hierna anders wordt overeengekomen. Uitzondering hierop vormt de situatie waarin een verzekerde met een restitutiepolis uitdrukkelijk te kennen geeft zelf de declaratie van de zorgaanbieder te willen ontvangen. In dat geval brengt de zorgaanbieder de zorg in rekening bij de verzekerde tegen de tarieven zoals vastgesteld in deze overeenkomst.*

Zorgverzekeringen kunnen grofweg in twee varianten worden opgedeeld: een restitutiepolis of een naturapolis. In het eerste geval declareert een patiënt zijn

zorgrekeningen bij de zorgverzekeraar, terwijl in het tweede geval de zorg wordt geleverd door zorgverleners die vooraf door de zorgverzekeraar zijn gecontracteerd.¹⁷⁷

De zorgverzekeraar doet een uitkering, ofwel in geld ofwel in natura, op het moment dat het verzekerde risico zich voordoet. Beide uitkeringen vinden hun oorsprong in de verzekeringspolis houden geen verband met een overeenkomst die de zorgverzekeraar heeft gesloten met een derde partij. Mijns inziens is deze situatie economisch gezien het zelfde, alleen het type uitkering verschilt.

Wanneer een patiënt die beschikt over een restitutiepolis, en in zorg is bij de zorggroep, er voor kiest om zelf de factuur van de zorggroep te ontvangen zal de factuur er als volgt uitzien:

| Verzorging in het kader van integrale zorg voor diabetes type II | |
|---|--------------|
| Consulten huisarts | € 250 |
| Consulten overige zorgverleners | € 100 |
| Totaal voor zorg | € 350 |
| Overheadkosten | € 50 |
| Totaal door u te voldoen | € 400 |
| <i>*Bovenstaande bedragen zijn willekeurige bedragen ter illustratie. In het vervolg van dit stuk zal ik gebruik blijven maken van bovenstaande bedragen.</i> | |

De declaratiebepaling in de overeenkomst tussen de zorgverzekeraar en de zorggroep maakt duidelijk dat de patiënt uiteindelijk diegene is die de vergoeding verschuldigd is aan de zorggroep. Deze vergoeding wordt echter afgedekt door zijn zorgverzekeringspolis. De standaard situatie dat de zorgverzekeraar de vergoeding direct aan de zorggroep betaalt, is economisch het zelfde, alleen verloopt de geldstroom in dat geval anders.

In feite is in de overeenkomst tussen de zorgverzekeraar en de zorggroep enkel vastgelegd wat precies door de verzekeraar wordt vergoed indien de patiënt er voor kiest om door de

¹⁷⁷ In de praktijk bestaan verschillende (meng)vormen van beide varianten, maar het is voor dit onderzoek niet relevant hier verder op in te gaan.

zorggroep in het zorgprogramma opgenomen te worden. Zodra de patiënt kiest om deze voorwaarden te aanvaarden en opgenomen te worden in het zorgprogramma van de zorggroep ontstaat een tweede overeenkomst, tussen de patiënt en de zorggroep. De patiënt is op basis van deze overeenkomst een vergoeding aan de zorggroep verschuldigd. Hierdoor moet de patiënt worden aangewezen als afnemer voor de omzetbelasting. Dat de zorgverzekeraar deze kosten voor de patiënt vervolgens betaalt volgt uit een derde overeenkomst, tussen de zorgverzekeraar en de patiënt. Deze derde overeenkomst speelt voor de vraag wie afnemer is van de zorggroep echter geen rol.

6.4.3 Zorg voor chronisch zieken onder bezwarende titel

Nu vastgesteld is dat de patiënt de afnemer is van de dienst die de zorggroep verleent, kan al snel worden geconcludeerd dat de dienst onder bezwarende titel wordt verricht. Tussen de zorggroep en de afnemer, de patiënt, bestaat een rechtsbetrekking. Op grond van deze rechtsbetrekking worden over en weer prestaties uitgewisseld. De zorggroep verplicht zich tot het leveren van multidisciplinaire ketenzorg, inclusief alle randzaken die daarbij komen kijken. De patiënt stelt daar een betaling tegenover. De vergoeding die de patiënt betaalt is opgebouwd uit twee componenten, component X voor de feitelijke zorg en component Z voor de overheadkosten. Er bestaat geen reden om eraan te twijfelen dat deze vergoeding niet de werkelijke tegenwaarde vormt voor de prestatie. Op basis hiervan kan worden geconcludeerd dat de zorggroep een prestatie onder bezwarende titel verricht.

6.5 Conclusie

De activiteiten van een zorggroep kunnen alleen worden belast met omzetbelasting wanneer deze een belastbare prestatie vormen. In dit hoofdstuk is getoetst of de activiteiten van de zorggroep een belastbaar feit vormen voor de omzetbelasting.

Hiervoor moet de zorggroep ten eerste kunnen worden aangemerkt als ondernemer. Dit is het geval, de zorggroep verricht een economische activiteit voor de omzetbelasting. Deze activiteit verricht de zorggroep onafhankelijk van zijn onderaannemers. Hierdoor wordt de zorggroep zelfstandig als ondernemer aangemerkt voor de omzetbelasting. De zorggroep verricht geen prestaties die voor de omzetbelasting kwalificeren als niet-economische prestatie. Hierdoor verricht de zorggroep al zijn activiteiten als een zodanig handelend ondernemer.

Ten tweede moeten de activiteiten kunnen worden aangemerkt als een levering of een dienst. De activiteiten hebben het karakter van een dienst en kunnen ook als zodanig

worden aangemerkt omdat de activiteiten worden verbruikt door de patiënt. Hoewel de prestatie van een zorggroep uit meerdere elementen bestaat moeten deze als één dienst worden beschouwd voor de omzetbelasting. Dit is het geval doordat de feitelijke zorgverlening als hoofddienst moet worden aangemerkt, terwijl de coördinatie taken als bijkomend moeten worden beschouwd.

Ten derde moet de prestatie onder bezwarende titel worden verricht. De patiënt is voor de omzetbelasting de afnemer van de prestatie. Tussen de patiënt en de zorggroep bestaat een rechtsbetrekking. Op basis hiervan is de zorggroep verplicht zorg te verlenen waarvoor de patiënt zal betalen. Hierdoor is sprake van het verrichten van een prestatie onder bezwarende titel.

Geconcludeerd moet worden dat de activiteiten van een zorggroep een belastbaar feit vormen voor de omzetbelasting.

HOOFDSTUK 7. MEDISCHE VRIJSTELLING EN NEUTRALITEIT

7.1 Inleiding

Met de conclusie dat de activiteiten van een zorggroep een belastbaar feit vormen voor de omzetbelasting, is de eerste stap in het beoordelen van de activiteiten van een zorggroep gezet. De tweede stap is onderzoeken of op de prestatie van een zorggroep een vrijstelling van toepassing is. In dit hoofdstuk wordt onderzocht of de prestatie van een zorggroep in aanmerking komt voor de vrijstelling voor medische diensten. Daarnaast wordt onderzocht of de zorggroep zich kan beroepen op het beginsel van belastingneutraliteit, in het geval de prestatie van een zorggroep niet in aanmerking komt voor de toepassing van de vrijstelling voor medische diensten.

7.2 De medische vrijstelling

Voor het mogen toepassen van de medische vrijstelling moet cumulatief aan twee voorwaarden worden voldaan: enerzijds moet sprake zijn van medische verzorging en anderzijds moet de dienst zijn verricht in het kader van medische en paramedische beroepen als omschreven in de Wet (zie onderdeel 5.3.1).

Een dienst kan enkel aangemerkt worden als medische verzorging wanneer de dienst een therapeutisch doel heeft. De dienst van een zorggroep bestaat uit het verlenen van integrale zorg aan mensen met een chronische ziekte. Integrale zorg wordt onder meer aangeboden voor de aandoeningen DM2, COPD en VRM. Ter illustratie, het zorgprogramma DM2 omvat onder meer de volgende behandelingen:¹⁷⁸

- Periodieke controle, waarbij onder andere zaken als bloedsuiker, cholesterol, bloeddruk gewicht, urine, voeten en ogen worden gecontroleerd. Tevens wordt tijdens deze controle stilgestaan bij het algemeen welbevinden en eventuele klachten.
- Eenmaal per jaar een uitgebreide bloedcontrole.
- Voor nieuwe patiënten, of patiënten die voor het eerst insuline gaan gebruiken wordt een consult bij en diëtiste aangeboden.
- Minimaal eenmaal per 2 jaar een oogcontrole bij een optometrist.
- Minimaal eenmaal per jaar een uitgebreide voetcontrole bij een podotherapeut.
- Etc.

¹⁷⁸ Deze lijst van behandelingen komt uit de patiëntfolder van Stichting Georganiseerde eerstelijnszorg Zoetermeer (SGZ). De folder is te raadplegen via www.zoetermeergezond.nl.

Het is evident dat bovenstaande behandelingen een therapeutisch doel hebben. De zorggroep voldoet aan zijn verplichting tegenover de patiënt tot het leveren van integrale zorg door afzonderlijke behandelingen in te kopen bij onderaannemers. De zorggroep draagt er zorg voor dat deze afzonderlijke behandelingen gezamenlijk één integrale behandeling van de chronische aandoening worden. De dienst van een zorggroep kwalificeert als medische verzorging.

De Nederlandse wetgever heeft ervoor gekozen om voor de omschrijving van medische en paramedische beroepen aan te sluiten bij de Wet BIG (zie onderdeel 5.3.2). De beroepen waarvan de opleidingstitel is beschermd door de Wet BIG zijn verdeeld in drie categorieën:

| Artikel 3 Wet BIG | Artikel 34 Wet BIG | Artikel 36a Wet BIG |
|--------------------------|--|----------------------------|
| Apotheker | Apothekersassistent | Physician assistant |
| Arts | Diëtist | Klinisch technoloog |
| Fysiotherapeut | Ergotherapeut | Verpleegkundig specialist |
| psycholoog | Huidtherapeut | |
| Psychotherapeut | Klinisch fysicus | |
| Tandarts | Logopedist | |
| Verloskundige | Mondhygiënist | |
| Verpleegkundige | Oefentherapeut Cesar | |
| | Oefentherapeut | |
| | Mensendieck | |
| | Optometrist | |
| | Orthoptist | |
| | Podotherapeut | |
| | Radiodiagnostisch laborant | |
| | Radiotherapeutisch laborant | |
| | Tandprotheticus | |
| | Verzorgende in de individuele gezondheidszorg (VIG'er) | |

De behandelingen die onderdeel uitmaken van het integrale zorgprogramma van de zorggroep worden onder meer verzorgd door de (huis)arts, praktijkverpleegkundige, diëtist, optometrist en podotherapeut. Deze zorgverleners zijn allen opgenomen in

bovenstaande tabel, waardoor ook wordt voldaan aan de voorwaarde dat de zorg moet worden verleend door zorgverleners die een opleiding hebben gevolgd waarvoor eisen zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG.

Met het voldoen aan beide vereisten van de medische vrijstelling kan worden geconcludeerd dat de integrale zorg die de zorggroep aan de patiënt levert in aanmerking komt voor toepassing van de medische vrijstelling. Hieraan doet niet af dat de deelprestaties door de zorggroep worden uitbesteed aan zelfstandige zorgverleners, omdat dit geen gevolgen heeft voor het therapeutische doel van de prestatie, noch voor de opleidingskwalificatie van de zorgverlener die de feitelijke zorg op zich neemt.¹⁷⁹

7.3 Belastingneutraliteit

7.3.1 Vergelijkingsmaatstaf

Omdat de onderzoeksvraag met bovenstaande conclusies kan worden beantwoord moet dit slot worden gezien als een zuiver theoretische exercitie, ter lering ende vermaak. Deze laatste interessante kwestie is de vraag of een zorggroep zich kan beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit, wanneer een rechter zou oordelen dat de zorggroep geen medische dienst levert, omdat de feitelijke zorg door de zorggroep wordt uitbesteed. Een dergelijke situatie zou zich kunnen voordoen in het geval de zorg en het management door een zorggroep als aparte dienst zouden moeten worden aangemerkt, quod non.

Om te kunnen beoordelen of de neutraliteit zich er tegen verzet dat de managementtaken van een zorggroep niet onder de medische vrijstelling vallen, moet een vergelijkbare situatie worden gevonden waarbij dergelijke taken wel onder deze vrijstelling kunnen vallen. In de literatuur worden twee vergelijkingsmaatstaven aangedragen: het ziekenhuis en de huisartsenpost¹⁸⁰

7.3.2 Ziekehuis

De eerste vergelijking is de vergelijking tussen integrale eerstelijnszorg en medisch specialistische zorg in het ziekenhuis. Deze vergelijking kan in eerste instantie vreemd aandoen, het ziekenhuis is immers een fysieke plek waar de patiënt voor zijn behandeling naartoe gaat, terwijl de patiënt voor zijn behandeling bij de zorggroep naar de praktijkruimte van de onderaannemer gaat. De patiënt gaat 'naar het ziekenhuis', maar de

¹⁷⁹ In gelijke zin: HvJ 10 september 2002, nr. C-141/00 (*Kügler*), FED 2003/55, r.o. 27.

¹⁸⁰ Van Nunen 2014.

patiënt gaat niet 'naar de zorggroep'. Toch is er ook een grote overeenkomst: de wijze van bekostiging van de zorg.

Bij medisch specialistische zorg verloopt de bekostiging per 1 januari 2015 via een integraal tarief. Het ziekenhuis is hierbij de hoofdaannemer. Wanneer een patiënt onder behandeling is bij een medisch specialist opent het ziekenhuis een DBC. Voor de DBC ontvangt het ziekenhuis een vast bedrag, waarmee de honorariumbedragen van de specialist en de overige kosten van het ziekenhuis worden bekostigd.¹⁸¹ Het deel van de kosten dat aan het ziekenhuis toekomt wordt niet belast met btw.¹⁸² De vergelijking wordt nog sterker wanneer bedacht wordt dat medisch specialisten doorgaans vrijgevestigd zijn.¹⁸³ Dit betekent dat specialisten zelfstandig zijn ten opzichte van het ziekenhuis. Deze verhouding zien we ook terug tussen de zorggroep en zijn onderaannemer.

Zorg voor een chronisch zieke, die om welke reden dan ook plaatsvindt in de tweede lijn, wordt zodoende niet belast met btw, terwijl integrale eerstelijnszorg wel (deels) wordt belast met btw, wanneer geoordeeld wordt dat de managementtaken van de zorggroep geen onderdeel uitmaken van de integrale zorg, en daardoor niet onder de vrijstelling vallen. De vraag is dan waardoor dit onderscheid gerechtvaardigd zou zijn.

Ziekenhuisverpleging en daarmee nauw samenhangende handelingen worden vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet. De gezondheidskundige verzorging van de mens welke niet plaatsvindt in een ziekenhuis wordt vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de wet. Het HvJ heeft in haar arrest van 6 november 2003 helder uiteengezet dat niet de aard van de verzorging, maar de plaats van de verzorging het onderscheidend criterium is tussen beide vrijstellingen.¹⁸⁴ Het argument dat ziekenhuiszorg vrijgesteld is op grond van een andere vrijstelling zou daarom geen reden

¹⁸¹ NZa, DBC/DOT - Nederlandse Zorgautoriteit - NZa.nl,

<http://www.nza.nl/zorgonderwerpen/dossiers/dbc-dossier/>, Opgevraagd op 23 maart 2015.

¹⁸² Minister Schippers (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *Commissiebrief inzake SO Invoering integrale bekostiging medisch specialistische zorg*, kamerbrief 24 maart 2014, 196779-117091-CZ, p.10 – p.12.

Opgemerkt moet worden dat rond deze bekostigingsstructuur wel enige discussies lopen met betrekking tot btw. Zo moet het ziekenhuis btw in rekening brengen aan de medisch specialist in het geval deze specialist bepaalde belaste prestaties afneemt van het ziekenhuis. Denk aan het geval dat het ziekenhuis de administratie voor de specialist verzorgt. Deze prestaties blijven in deze vergelijking buiten beschouwing, omdat de zorggroep geen prestaties verricht aan zijn onderaannemers.

¹⁸³ NZa 2014 III, p. 14.

¹⁸⁴ HvJ 6 november 2003, nr. C-45/01 (*Christof-Dornier-Stiftung*), V-N 2003/58.18.

zijn om in het geval van het ziekenhuis de overheadkosten wel-, maar in het geval van de zorggroep de overheadkosten niet onder de medische vrijstelling te laten vallen.

Een ander verschil tussen beide situaties is dat het ziekenhuis mogelijk een deel van de zorg zelf op zich neemt, door het inzetten van eigen verpleegkundigen. Dit verschil kan echter niet verklaren waarom de overheadkosten welke door het ziekenhuis worden gemaakt, zoals de kosten voor de declaratieadministratie, in de tweede lijn niet- maar in de eerste lijn wel afzonderlijk moeten worden behandeld voor de btw. De meest voor de hand liggende reden waarom het onderscheid in de praktijk gemaakt zou worden is dat de overheadkosten bij een zorggroep beter zichtbaar zijn. De overheadkosten van een zorggroep zijn beter zichtbaar omdat ze apart worden benoemd in de overeenkomst met de zorgverzekeraar. Hiermee kan een verschil in btw-behandeling mijns inziens echter niet mee worden verklaard.

7.3.3 Huisartsenpost

De tweede vergelijking die in de literatuur gemaakt wordt vindt zijn oorsprong in het (inmiddels vervallen) besluit van 7 augustus 2003.¹⁸⁵ Hierin kwam de vraag aan de orde of de diensten van een stichting, waarin een huisartsenpost was ondergebracht, vrijgesteld waren van btw.¹⁸⁶ De stichting declareerde aan de ziekenfondsen en aan de particulier verzekerden. De declaratie bestond uit een component voor het honorarium van de huisarts en een component voor de operationele kosten van de stichting, waarmee de vergelijking met een zorggroep direct duidelijk wordt.

De staatssecretaris overwoog in het besluit dat sprake was van het verrichten van één prestatie, namelijk een medische dienst door een huisarts. Hierdoor vormde de vergoeding voor operationele kosten een onderdeel van de medische dienst. Zodoende mocht ook op de vergoeding voor de operationele kosten de medische vrijstelling worden toegepast. Met het uitvaardigen van besluit CPP2008/78M is het hiervoor genoemde besluit ingetrokken.¹⁸⁷ Uit dit besluit kan echter niet opgemaakt worden dat een wijziging is beoogd ten aanzien van het standpunt van de btw-behandeling van een huisartsenpost.

De stichting waar een huisartsenpost in is ondergebracht heeft doorgaans zelf geen huisartsen in dienst, maar leent deze in. Hier ontstaat een verschil met de zorggroep, omdat

¹⁸⁵ Besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1861M, FED 2003/574.

¹⁸⁶ Een huisartsenpost is een samenwerking tussen artsen in een bepaalde regio, waarmee huisartsenzorg wordt verleend buiten normale praktijktijden.

¹⁸⁷ Besluit van 28 februari 2008, nr. CPP2008/78M, Stcrt. nr. 50.

de zorggroep de zorgverleners niet inleent, maar de (deel)prestaties uitbestedt. Men kan zich afvragen of dit voldoende aanleiding geeft om de prestatie van een huisartsenpost vrij te stellen, maar de prestatie van een zorggroep niet. Het beantwoorden van deze vraag kan in mijn optiek achterwege blijven, omdat de zorggroep mijns inziens, ongeacht de uitkomst van bovenstaande vraag, zich niet kan beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit onder verwijzing naar het besluit van 7 augustus 2003. In het genoemde besluit overwoog de staatssecretaris immers dat sprake was van één medische prestatie. De overheadkosten van de zorggroep kunnen enkel in de heffing van omzetbelasting worden betrokken, wanneer de managementtaken van de zorggroep een aparte prestatie vormen voor de btw. In dat geval gaat de vergelijking met een huisartsenpost mank. Zolang de management- en zorgtaken van de zorggroep als één dienst kwalificeren, zal de zorggroep zich niet hoeven beroepen op de fiscale neutraliteit. De prestatie op zichzelf kwalificeert dan immers al voor toepassing van de medische vrijstelling.

7.4 Conclusie

Om op de dienst van de zorggroep de medische vrijstelling toe te mogen passen moet cumulatief aan twee voorwaarden worden voldaan: enerzijds moet sprake zijn van medische verzorging en anderzijds moet de dienst zijn verricht in het kader van medische en paramedische beroepen als omschreven in de Wet. De integrale zorg die een zorggroep verleent is bedoeld om een chronische aandoening te behandelen. Hiermee wordt voldaan aan het therapeutische doen dat een medische dienst moet hebben, waardoor sprake is van medische verzorging. De feitelijke zorg wordt verleend door zorgverleners welke allemaal een opleiding hebben gevolgd waaraan eisen worden gesteld bij of krachtens Wet BIG. De dienst die een zorggroep verricht voldoet aan beide voorwaarden en moet worden vrijgesteld van omzetbelasting.

Tot slot is beoordeeld of de zorggroep zich kan beroepen op het beginsel van belastingneutraliteit, voor het geval dat geoordeeld zou worden dat de managementtaken van de zorggroep als aparte dienst in de omzetbelasting betrokken zou moeten worden. Hiervoor is een vergelijking gemaakt met twee situaties: medisch specialistische zorg verricht in een ziekenhuis en huisartsenzorg door een huisartsenpost.

De vergelijking met de medische zorg in het ziekenhuis vindt zijn relevantie in de bekostigingsstructuur. Zowel de zorg in de eerste- als in de tweede lijn wordt bekostigd door middel van een DBC. In de eerste lijn is de zorggroep hoofdcontractant en in de tweede lijn is het ziekenhuis hoofdcontractant. Wanneer de managementtaken van een zorggroep

als aparte dienst zouden kwalificeren voor de omzetbelasting, zouden deze worden belast met btw. Het gevolg is dat de integrale eerstelijnszorg deels wordt belast met omzetbelasting. Het onderscheid tussen management- en zorgtaken wordt in de tweede lijn niet gemaakt. Het verschil in behandeling van beide situaties is niet op een logische wijze te verklaren, waardoor de zorggroep zich in dit geval zou kunnen beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit.

De vergelijking met de huisartsenpost vindt zijn oorsprong in een besluit van de staatssecretaris. De visie van de staatssecretaris is dat de huisartsenpost één medische dienst verricht. Het gevolg hiervan is dat ook de operationele kosten in aanmerking komen voor de toepassing van de medische vrijstelling. Dit betekent dat het voor de zorggroep geen zin heeft om voor de toepassing van de medische vrijstelling aansluiting te zoeken bij het genoemde besluit. De managementtaken van een zorggroep kunnen enkel worden belast wanneer deze voor de omzetbelasting een aparte dienst vormen. In dat geval is de situatie van een zorggroep en een huisartsenpost niet meer vergelijkbaar, waardoor een beroep op fiscale neutraliteit ten aanzien van een huisartsenpost niet succesvol zal zijn.

HOOFDSTUK 8. SAMENVATTING EN CONCLUSIE

8.1 Samenvatting

8.1.1 De zorggroep

Voordat de theorie van de omzetbelasting toegepast kan worden, moet helder zijn op welke situatie de theorie toegepast moet worden. Daarom is het onderzoek aangevangen met het belichten van de zorggroep. De zorggroep is ontstaan doordat vanuit de maatschappij behoefte ontstond tot een nieuwe aanpak van chronische ziektes. Men noemt deze aanpak de 'programmatische aanpak', waarbij zorg wordt verleend volgens vooraf vastgestelde zorgstandaarden. Deze aanpak is nodig om de toekomstige stijging van zorgkosten beheersbaar te houden, terwijl de kwaliteit gewaarborgd blijft.

Met een programmatische zorgaanpak ontstond de behoefte tot een intensievere samenwerking tussen verschillende zorgdisciplines. Deze samenwerking werd echter in de weg gestaan door de bekostigingsstructuur van de zorg. Met het invoeren van functionele bekostiging is gepoogd deze belemmering weg te nemen. Functionele bekostiging geeft zorgverzekeraars de mogelijkheid om zorg voor een chronische patiënt, door middel van een keten-DBC bij één partij in te kopen als één zorgdienst. De partij waarbij de zorgdienst wordt ingekocht noemt men de hoofdcontractant.

De behoefte aan een hoofdcontractant van het DBC-contract, die de regie kon voeren over de verschillende samenwerkende zorgverleners, heeft geleid tot het oprichten van zorggroepen. De zorggroep sluit een overeenkomst met zorgverzekeraars tot het leveren van zorg aan patiënten met een chronische ziekte. Uit deze overeenkomst ontstaan voor de zorggroep verschillende verantwoordelijkheden:

- Het leveren van zorg aan de patiënt, volgens landelijk vastgestelde zorgstandaarden;
- het verzamelen en aanleveren van gegevens ten behoeve van kwaliteitsmonitoring;
- het waarborgen van voldoende communicatie en samenwerking tussen betrokken zorgverleners; en
- het administreren en uitbetalen van declaraties van zorgverleners.

Deze verantwoordelijkheden leiden ertoe dat bij het leveren van ketenzorg aan chronisch zieken twee elementen kunnen worden onderscheiden: het organiseren van de ketenzorg en het feitelijk verlenen van zorg. De feitelijke zorg wordt door de zorggroep uitbesteed op

basis van overeenkomst van opdracht, terwijl de zorggroep het management van de ketenzorg op zich neemt.

In de praktijk is de beleving van de patiënt dat hij onder behandeling blijft bij zijn huisarts. Hierin ligt de kracht van de integrale behandeling: achter de schermen heeft een verbetering van de samenwerking en daardoor kwaliteit van zorg plaatsgevonden, maar de patiënt gaat nog steeds met het zelfde vertrouwde gevoel naar zijn eigen huisarts. De hoedanigheid van de huisarts is echter veranderd, de huisarts als onderaannemer vertegenwoordigt de zorggroep. Door akkoord te gaan met de integrale behandeling wordt opdracht gegeven tot het verlenen van integrale zorg, waardoor tussen de patiënt en de zorggroep een overeenkomst ontstaat. Op basis van deze overeenkomst wordt de zorggroep verantwoordelijk voor de behandeling en moet de patiënt hiervoor betalen. Over de betaling hoeft de patiënt zich echter geen zorgen te maken, omdat zijn zorgverzekeraar de rekening zal voldoen. De zorggroep is tegenover de patiënt verantwoordelijk voor het verlenen van integrale zorg. Aan deze verplichting wordt voldaan door de feitelijke zorg uit te besteden, maar de organisatie en coördinatie hiervan zelf te verrichten.

8.1.2 Algemene beginselen van de omzetbelasting

Bovenstaande geeft helder weer wat de activiteiten van een zorggroep zijn. Het vervolg van het onderzoek heeft zich gefocust op de vraag of deze activiteiten moeten worden belast met omzetbelasting. Het gemeenschappelijke stelsel van de omzetbelasting is geïntroduceerd teneinde een gemeenschappelijke markt te creëren, om optimale voorwaarden te scheppen voor het bevorderen van economische activiteit binnen de Europese Economische Gemeenschap. De omzetbelasting heeft als doel consumptie te belasten. Om doelmatigheidsredenen wordt voor het bepalen van de hoogte van consumptie aangesloten bij bestedingen. Hoewel de heffing van de belasting via ondernemers verloopt drukt de heffing op consumenten. Dit leidt tot een rechtskarakter van de omzetbelasting dat kan worden geformuleerd als 'een algemene indirecte verbruiksbelasting waarbij de maatstaf van het verbruik wordt bepaald door besteding'. De belasting wordt evenredig aan de verkoopprijs van een goed geheven.

Teneinde de werking van de gemeenschappelijke markt zo min mogelijk te verstoren vormt belastingneutraliteit een belangrijk beginsel. Neutraliteit tussen ondernemers en lidstaten. In de literatuur belastingneutraliteit verschillende verschijningsvormen, waaronder juridische-economische- en externe neutraliteit. Het HvJ heeft in haar uitspraken veelvuldig verwezen naar de neutraliteit, waardoor we weten dat het beginsel van neutraliteit zich verzet tegen

onder meer de cumulatie van belasting, ongelijke fiscale behandeling tussen ondernemers, ongelijke behandeling van eindverbruikers en onderscheid tussen transacties.

Het belastbare feit van de omzetbelasting is geformuleerd als 'leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht'.

8.1.3 Het belastbare feit

De levering van een goed of een dienst onder bezwarende titel wordt alleen in de heffing van de omzetbelasting betrokken wanneer deze wordt verricht door en ondernemer. Door het algemene karakter van de omzetbelasting moet de term ondernemer zeer breed uitgelegd worden. Natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden die een feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten kunnen als ondernemer kwalificeren. Hiervan zal sprake zijn wanneer een economische activiteit wordt uitgeoefend. Een kenmerk van een economische activiteit is dat een economisch belang aanwezig is.

Van een levering van een goed is sprake bij de overgang van de macht over een stoffelijk object. In alle andere gevallen is sprake van een dienst. Een activiteit kan ook in het geheel niet aangemerkt worden als prestatie. Dit is het geval als geen verbruiker van de prestatie kan worden aangewezen.

Van een prestatie onder bezwarende titel kan worden gesproken wanneer sprake is van een tegenprestatie in geld of in natura. Deze tegenprestatie dient voort te komen uit een rechtsbetrekking tussen de ondernemer en de afnemer.

Indien een belastingplichtige aan alle bovenstaande voorwaarden voldoet moet tot slot beoordeeld worden of hij in zijn hoedanigheid van belastingplichtige optreedt. Natuurlijke personen die als belastingplichtige voor de omzetbelasting worden aangemerkt kunnen ook in hoedanigheid van privépersoon handelen. Deze handelingen dienen niet in de heffing van de omzetbelasting betrokken te worden.

8.1.4 De medische vrijstelling in de omzetbelasting

In de omzetbelasting zijn bepaalde leveringen en diensten vrijgesteld. De noodzaak hiertoe ontstaat door het algemene karakter. Met de medische vrijstelling wordt bijvoorbeeld beoogd medische verzorging en ziekenhuisverpleging niet ontoegankelijk te maken vanwege verhoogde kosten.

Om een dienst als medische dienst aan te kunnen merken moet deze dienst volgens het HvJ een therapeutisch doel dienen. Dit is het geval wanneer de dienst niet met een ander doel wordt verricht dan diagnose, behandeling en, voor zover mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. De lidstaten mogen, met inachtneming van de algemene beginselen van de omzetbelasting, zelf beoordelen welke medische en paramedische beroepen zijn vrijgesteld. De Nederlandse wetgever heeft ervoor gekozen om hiervoor aan te sluiten bij de Wet BIG.

8.1.5 De zorggroep en het belastbare feit

Met de eerste vijf hoofdstukken is het theoretische kader geschetst. In het zesde hoofdstuk is getoetst of de activiteiten van een zorggroep een belastbaar feit vormen voor de omzetbelasting.

De zorggroep treedt in het maatschappelijke verkeer niet op als één partij met de zorgverleners. Wel wordt in de communicatie naar de patiënt benadrukt dat een intensieve samenwerking plaatsvindt. Dit is voor de omzetbelasting niet voldoende om gezamenlijk met de zorgverleners als één belastingplichtige te kwalificeren. Met het verlenen van integrale zorg tegen een vergoeding wordt door de zorggroep deelgenomen aan het economisch verkeer. Het verlenen van integrale zorg is een economische activiteit. De zorggroep verricht naast de integrale zorg geen prestaties die kwalificeren als niet-economische prestatie. Hierdoor verricht de zorggroep al zijn activiteiten als een zodanig handelend ondernemer.

Ten tweede moeten de activiteiten kunnen worden aangemerkt als een levering of een dienst. De activiteiten hebben het karakter van een dienst en kunnen ook als zodanig worden aangemerkt omdat een individuele gebruiker kan worden aangemerkt: de patiënt.

Hoewel de prestatie van een zorggroep uit meerdere elementen bestaat moeten deze als één dienst worden beschouwd voor de omzetbelasting. Dit is het geval doordat de feitelijke zorgverlening als hoofddienst moet worden aangemerkt, terwijl de coördinatietaken als bijkomend moeten worden beschouwd. Het is onmiskenbaar dat integrale zorg wordt afgenomen om de gezondheidssituatie van de patiënt te verbeteren, terwijl de managementactiviteiten van de zorggroep niet als zelfstandige dienst afgenomen zouden worden.

De patiënt is voor de omzetbelasting de afnemer van de prestatie. Tussen de patiënt en de zorggroep bestaat een rechtsbetrekking. Op basis hiervan is de zorggroep verplicht zorg te

verlenen waarvoor de patiënt zal betalen. Hierdoor is sprake van het verrichten van een prestatie onder bezwarende titel. Geconcludeerd kan worden dat de activiteiten van een zorggroep een belastbaar feit vormen voor de omzetbelasting.

8.1.6 Medische vrijstelling en neutraliteit

De activiteiten van een zorggroep vormen één dienst voor de omzetbelasting. Deze dienst is volledig belast, tenzij op deze dienst een vrijstelling van toepassing is. De vrijstelling waaraan is getoetst is de vrijstelling voor medische diensten.

De medische vrijstelling mag worden toegepast wanneer aan twee voorwaarden is voldaan. De dienst moet enerzijds worden verricht in het kader van medische verzorging en anderzijds worden verricht door de beoefenaar van een medisch- of paramedisch beroep zoals omschreven in de Wet OB 1968.

Integrale zorg die een zorggroep verleend is bedoeld om een chronische aandoening te behandelen. Hiermee wordt voldaan aan het therapeutische doen dat een medische dienst moet hebben, waardoor sprake is van medische verzorging. De feitelijke zorg wordt verleend door zorgverleners welke allemaal een opleiding hebben gevolgd waaraan eisen worden gesteld bij of krachtens Wet BIG. De dienst welke een zorggroep verricht voldoet aan beide voorwaarden en moet worden vrijgesteld van omzetbelasting.

Tot slot is aandacht besteed aan het toepassen van het beginsel van belastingneutraliteit, voor het geval dat zou worden geoordeeld dat de managementtaken van een zorggroep als aparte dienst in de omzetbelasting betrokken zou moeten worden. Hiervoor is een vergelijking gemaakt met twee situaties: medisch specialistische zorg verricht in een ziekenhuis en huisartsenzorg door een huisartsenpost.

De vergelijking met de medische zorg in het ziekenhuis vindt zijn relevantie in de bekostigingsstructuur. Zowel de zorg in de eerste- als in de tweede lijn wordt bekostigd door middel van een DBC. In de eerste lijn is de zorggroep hoofdcontractant en in de tweede lijn het ziekenhuis. Wanneer de managementtaken van een zorggroep als aparte dienst zouden kwalificeren voor de omzetbelasting, zouden deze worden belast met btw. Het gevolg is dat de integrale eerstelijnszorg deels wordt belast met omzetbelasting. Het onderscheid tussen management- en zorgtaken wordt in de tweede lijn niet gemaakt. Het verschil in behandeling van beide situaties is niet op een logische wijze te verklaren, waardoor de zorggroep zich in dit geval zou kunnen beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit.

De vergelijking met de huisartsenpost vindt zijn oorsprong in een besluit van de staatssecretaris. De visie van de staatssecretaris is dat de huisartsenpost één medische dienst verricht. Het gevolg hiervan is dat ook de operationele kosten in aanmerking komen voor de toepassing van de medische vrijstelling. Dit betekent echter dat het voor de zorggroep geen zin heeft om voor de toepassing van de medische vrijstelling aansluiting te zoeken bij het genoemde besluit. De managementtaken van een zorggroep kunnen enkel worden belast wanneer deze voor de omzetbelasting een aparte dienst vormen. In dat geval is de situatie van een zorggroep en een huisartsenpost niet meer vergelijkbaar, waardoor een beroep op fiscale neutraliteit ten aanzien van een huisartsenpost niet succesvol zal zijn.

8.2 Conclusie

Ter afsluiting van dit onderzoek wordt antwoord gegeven op de onderzoeksvraag die centraal stond:

In hoeverre zijn de activiteiten die een zorggroep verricht belast met omzetbelasting?

De zorggroep levert integrale zorg aan patiënten met een chronische ziekte. Deze zorg kwalificeert voor de omzetbelasting als een belastbare prestatie, namelijk als één dienst. Het hoofdelement van deze dienst wordt gevormd door het leveren van zorg aan de patiënt. De managementtaken die hiermee gepaard gaan moeten worden beschouwd als bijkomende prestatie.

Het hoofdelement van de dienst heeft als doel een behandeling te bieden aan de chronisch zieke patiënt. Deze behandeling wordt verzorgd door medische- en paramedische beroepsbeoefenaren die allen een opleiding gevolgd hebben waarvoor eisen zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG. Door het voldoen aan beide voorwaarden moet de toepassing van de medische vrijstelling worden toegestaan. Dit leidt tot de conclusie dat de zorggroep over zijn dienst, het verlenen van integrale zorg aan chronisch zieke patiënten, geen omzetbelasting verschuldigd is.

Literatuurlijst

Jurisprudentie

Hof van Justitie

- HvJ 01-02-1977, nr 51/76, BNB 1978/18.
- HvJ 5 februari 1981, nr. 143/80 (*Coöperatieve aardappelbewaarplaats*), BNB 1981/232.
- HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (*Hong Kong Trade*), BNB 1982/311.
- HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (*Rompelman*), BNB 1985/315.
- HvJ 8 maart 1988, nr. 102/86 (*Apple and Pear Council*).
- HvJ 05-07-1988, nr 269/86 (*Mol*), BNB 1988/303.
- HvJ 15 juni 1989 nr. 348/87 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*), FED 1989/559.
- HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*Safe*), BNB 1990/271.
- HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89 (*Van Tiem*), V-N 1991/663.22.
- HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Orgeldraaierarrest*), BNB 1994/271.
- HvJ 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (*Armbrecht*), BNB 1996/62.
- HvJ 26-09-1996, nr C-230/94 (*Enkler*), V-N 1997/653.22.
- HvJ 20 februari 1997, nr. C-260/95 (*Commissioners of Customs & Excise/DFDS A/S*), V-N 1997/1662,17.
- HvJ 11-06-1998, nr 283/95 (*Fischer*), V-N 1998/39.43.
- HvJ 12 november 1998, nr. C-149/97 (*The Institute of the Motor Industry*), V-N 1998/59.21.
- HvJ 29-06-1999, nr. 158/98 (*Coffeeshop Siberië*), BNB 2000/178.
- HvJ 27 januari 2000, nr. C-23/98 (*Heerma*), BNB 2000/297.
- HvJ 14 september 2000, C-384/98 (*D.*), V-N 2000/45.17.
- HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (*Schmeink & Strobel*), BNB 2002/168.
- HvJ 11 januari 2001, C-76/99 (*Commissie/Frankrijk*).
- HvJ 8 maart 2001, nr. C-415/98 (*Baksci*), BNB 2001/200.
- HvJ 17 mei 2001, nr. C-322/99, C-323/99 (*Fischer & Brandenstein*), V-N 2001/32.21.
- HvJ 10 september 2002, nr. C-141/00 (*Kügler*), FED 2003/55.
- HvJ 6 november 2003, C-45/01 (*Christoph-Dornier Stiftung für Klinische Psychologie*), V-N 2003/58.18.
- HvJ 20 november 2003, C-307/01 (*D'Ambrumenil*), V-N 2003/61.19.
- HvJ 29 april 2004, C-137/02 (*Faxworld*), BNB 2004/286.
- HvJ 26 mei 2005, nr. C-498/03 (*Kingscrest Associates en Montecello*), V-N 2005/29.19.

- HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.
- HvJ 27-04-2006, nr. C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*), BNB 2006/256.
- HvJ 8-06-2006, nr C-106/05, V-N 2006/33.17.
- HvJ 22 mei 2008, nr C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20.
- HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*), BNB 2008/282.

Hoge Raad

- HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.
- HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.
- HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 .
- HR 31 oktober 1990, nr. 26018, BNB 1990/3569/245.
- HR 9 september 1993, nr. 28849, BNB 1993/306.
- HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301.
- HR 25 maart 1998, nr. 33 096, BNB 1998/181.
- HR 14 maart 2001, nr. 36 177, BNB 2001/213.
- HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6.
- HR 2 december 2011, nr. 43 813, BNB 2012/55.

Rechtbank

- Rb Noord-Holland 10 maart 2014, nr. AWB-13_2602.
- Rb Zeeland-West-Brabant 16 september 2014, nr. AWB-14_1866, V-N 2014/61.3.3.

Literatuur

- **Beelen 2012**
S.T.M. Beelen, *Aftrek van de BTW als (belaste) omzet ontbreekt*, diss., Deventer: Kluwer 2012.
- **Braun 2002**
K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, diss., Deventer: Kluwer 2002.
- **Braun 2014**
K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht OB*, Deventer: Kluwer, bijgewerkt tot 14-03-2014.
- **Breitschaft 2015**
M.B.H. Breitschaft, *Geneeskundige behandelingsovereenkomst*, Modellen voor de rechtspraktijk, I.7.7.50, Kluwer, noot 1, bijgewerkt tot 18-02-2015.

- **Van Doesum 2009**
A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009.
- **Van Doesum 2012**
A.J. van Doesum, *Cursus Belastingrecht OB*, Deventer: Kluwer, bijgewerkt tot 04-03-2012.
- **Van Doesum 2014**
A.J. van Doesum, *Cursus Belastingrecht OB*, Deventer: Kluwer, bijgewerkt tot 14-03-2014.
- **Van Dunné 2004**
J. M van Dunné, *Verbindenissenrecht, contractenrecht, Deel I*, Deventer: Kluwer 2004.
- **Ettema, van Slooten & Hulshof 2013**
C.M. Ettema, G.J. van Slooten & J.P. Hulshof, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: SDU 2013.
- **Euser 2014**
D. Euser, *Wil de echte afnemer opstaan?*, BTW-bulletin 2014/103.
- **Van Ewijk, van der Horst & Besseling 2013**
C. van Ewijk, A. van der Horst & P. Besseling, *Gezondheid loont, Tussen keuze en solidariteit*, Den Haag: De Swart 2013.
- **Finkensieper 1981**
J.M.F. Finkensieper, *Compendium van de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1981.
- **Van Kesteren 1994**
H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, diss., Arnhem: Gouda Quint 1994.
- **Van Hilten & van Kesteren 2012**
M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.
- **Lamers 2004**
J.J.M. Lamers, *De parabel van Cheops*, WFR 2004/1833.
- **Meersma & Velink 2014**
K. Meersma & C. Velink, *Het lot van de geneeskundige behandelovereenkomst*, Medisch Contact, 11 september 2014.
- **Merkx 2012**
M.M.W.D. Merkx, *Arnemer in de btw: wie is het?*, WFR 2012/1011.

- **Nieuwenhuizen 2013**
W.A.P Nieuwenhuizen, *Een gelukkig 2013, ook voor de oosterse geneeskunde!* NTFR 2013-1.
- **Van Norden 2007**
G.J. van Norden, *Het concern in de BTW (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007.
- **Van Norden 2014**
G.J. van Norden, *Cursus Belastingrecht OB*, Deventer: Kluwer, bijgewerkt tot 12-02-2014.
- **Van Nunen 2014**
J.J.G.M. van Nunen, *Btw over multidisciplinaire chronische zorg?*, NTFR 2014/20.
- **Van der Paardt & Sparidis 2013**
R.N.G. van der Paardt & E. Sparidis, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013.
- **Peeters 2014**
C.A. Peeters, *Cursus Belastingrecht OB*, Deventer: Kluwer, bijgewerkt tot 01-03-2014.
- **Pieterse 2010**
L.J.A. Pieterse, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, WFR 2010/596.
- **Reugebrink 1984**
J. Reugebrink, *Het rechtskarakter van de omzetbelasting*, *Leids Fiscaal Jaarboek 1984*, Arnhem: Gouda Quint 1984.
- **Sluifers & Biesart 2005**
B. Sluifers & M.C.I.H. Biesart, *De geneeskundige behandelingsovereenkomst*, Deventer: Kluwer 2005.
- **Swinkels 2001**
J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW*. Den Haag: Koninklijke Vermande, 2001.
- **Tjong Tjin Tai 2014 I.**
T.F.E. Tjong Tjin Tai, Asser 7-IV Opdracht, 103 Instructiebevoegdheid opdrachtgever, bijgewerkt tot 01-03-2014.
- **Tjong Tjin Tai 2014 II**
T.F.E. Tjong Tjin Tai, Asser 7-IV Opdracht, 36 Opdracht versus arbeidsovereenkomst, bijgewerkt tot 01-03-2014.

- **Tobé 1985**

H.W.J. Tobé, *Omzetbelasting voor publiekrechtelijke lichamen*, Arnhem: Gouda Quint, 1985.

- **Van der Wulp 2013**

M.D.J. van der Wulp, *Wie is de afnemer in de btw?*, BtwBrief 2013/112.

Beleidsstukken

- *Kamerstukken II 1967/68, 9324,9410, nr. 6.*
- Besluit 70/243/EGKS van 21 april 1970, Pb L 90 28.4.1970.
- *Kamerstukken II 1989/90, 21 561, nr. 3.*
- *Kamerstukken II 1989/90, 21 561, nr. 6.*
- Besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1861M, FED 2003/574.
- Besluit van 28 februari 2008, nr. CPP2008/78M, Stcrt. nr. 50.
- Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), Programmatische aanpak van chronische ziekten, brief d.d. 13-06-2008, PG/ZG 2.847.918.
- Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *De patiënt centraal door omslag naar functionele bekostiging*, kamerbrief d.d. 22 december 2008, CZ/EKZ/2898021.
- Minister Klink (Volksgezondheid, Welzijn en Sport), *Voorhangbrief keten-DBC's en huisartsenbekostiging*, kamerbrief 13 juli 2009, CZ/EKZ/2934968.
- *Beleidsregel integrale bekostiging multidisciplinaire zorgverlening chronische aandoeningen (TM type 2, VRM, COPD)*, Nederlandse Zorgautoriteit, Beleidsregel BR/CU-7074.
- *Reling multidisciplinaire zorg*, Nederlandse Zorgautoriteit, Regeling NR/CU-720.

Websites

- Landelijke Organisatie Ketenzorg, *Actuele stand van zaken rond de BTW-kwestie bij ketenzorg*, <http://www.organisatieketenzorg.nl/archives/1430>, geraadpleegd op 4 september 2014.
- Landelijke Organisatie Ketenzorg, *Over zorggroepen*, <http://www.organisatieketenzorg.nl/over-zorggroepen>, geraadpleegd op 27 november 2014.
- RIVM, *Preventie en Zorg – RIVM*, http://www.eengezondnederland.nl/Heden_en_verleden/Zorg, geraadpleegd op 27 november 2014.

- RIVM, *Een Gezonder Nederland Met Meer Chronisch Zieken. - Volksgezondheid Toekomst Verkenning 2014*,
http://www.volksgezondheidtoekomstverkenning.nl/Over_deze_VTV/Nieuwsoverzicht/Een_gezonder_Nederland_met_meer_chronisch_zieken, geraadpleegd op 2 september 2014.
- RIVM, *Totale zorguitgaven 2011 – 2030 – RIVM*,
http://www.eengezondere nederlandse.nl/Trends_in_de_toekomst/Zorg/Zorguitgaven, geraadpleegd op 27 november 2014.
- NZa, *DBC / DOT - Nederlandse Zorgautoriteit - NZa.nl*,
<http://www.nza.nl/zorgonderwerpen/dossiers/dbc-dossier/>, Opgevraagd op 4 september 2014.
- CZ, *Overeenkomsten Multidisciplinaire Zorg 2015-2016*.
<http://www.cz.nl/zorgaanbieder/zorgaanbieders/huisartsenzorg/multidisciplinaire-zorg/overeenkomsten>, geraadpleegd op 3 november 2014.
- Coöperatie VGZ, *Informatie over contracten – Coöperatie VGZ.*,
<http://www.cooperatievgz.nl/zorgaanbieders/zorgsoorten/ketenzorg/contracten>, geraadpleegd op 3 november 2014.
- Achmea, *Overeenkomst 2015*,
<https://www.achmea.nl/zorgaanbieders/zorgsoort/huisartsen/downloads/Paginas/overeenkomst-2015.aspx>, geraadpleegd op 3 november 2014.
- Patiëntfolder Diabetes mellitus type 2, Stichting Georganiseerde eerstelijnszorg Zoetermeer (SGZ),
http://www.zoetermeergezond.nl/system/files/zoetermeergezond/zorgprogramma/files/Patientenfolder_Diabetes_uw_zorg_is_onze_zorg_versie_01_januari_2013.pdf, geraadpleegd op 22 maart 2015.

Rapporten

- **Algemene Rekenkamer 2010**
Afstemming in de zorg rond chronische aandoeningen, Terugblik 2010, Den Haag: Algemene Rekenkamer 17 november 2010.
- **Baan, Hutten & Rijken 2003**
C.A. Baan, J.B.F. Hutten & P.M. Rijken, *Afstemming in de zorg – Een achtergrondstudie naar de zorg voor mensen met een chronische aandoening*, RIVM 2003.

- **Commissie 1983**
COM(83)426 definitief. Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. 14 september 1983.
- **De Jong-van Til, Lemmens, Baan & Struijs 2012**
J.T. de Jong-van Til, L.C. Lemmens, C.A. Baan & JN Struijs, *De organisatie van zorggroepen anno 2011 – Huidige stand van zaken en de ontwikkelingen in de afgelopen jaren*, RIVM 2012.
- **Evaluatiecommissie Integrale Gezondheidszorg 2012**
Eindrapport van de Evaluatiecommissie Integrale Gezondheidszorg, *Integrale bekostiging van de zorg: werk in uitvoering*, juni 2012.
- **NMa & NZa 2010.**
Richtsnoeren Zorggroepen, Nederlandse Mededingingsautoriteit & Nederlandse Zorgautoriteit, augustus 2010.
- **Notenboom 1974**
Report – on the proposal from the Commission of the European Communities to the Council (Doc. 144/73) for a sixth directive on the harmonization of the legislations of the Member States concerning turnover taxes – common system of value added tax: uniform basis of assessment –, H. Notenboom, 14 februari 1974.
- **NZa 2009**
Functionele bekostiging vier chronische zorgvormen, Nederlandse Zorgautoriteit, April 2009.
- **NZa 2014 I.**
Marktscan en beleidsbrief Ketenzorg 2014, een weergave van de markt 2008-2013, Nederlandse zorgautoriteit, juni 2014.
- **NZa 2014 II.**
Marktscan en beleidsbrief Zorgverzekeringsmarkt 2014, Weergave van de markt 2010-2014, Nederlandse zorgautoriteit, augustus 2014.
- **NZa 2014 III**
Monitro integrale bekostiging medisch specialistische zorg, Nederlandse zorgautoriteit 1 december 2014.
- **Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité 1962**
Commissie EEG, Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, 1962.

- **Struijs, van Til, Baan 2009**

J.N. Struijs, J.T. van Til & C.A. Baan, *Experimenteren met de keten-dbc diabetes, De eerste zichtbare effecten*, RIVM 2009.

- **Struijs e.a. 2012**

J.N. Struijs, J.T. de Jong- van Til, L.C. Lemmens, H.W. Drewes, S.R. de Bruin & C.A. Baan, *Drie jaar integrale bekostiging van diabeteszorg, Effecten op zorgproces en kwaliteit van zorg*, RIVM, Bilthoven 2012.

Overige bronnen

- MMCZ wijzer 10, *De aansprakelijke partij voor schade patiënt: zorgprofessional en/of zorggroep?*, Lectoraat Mensen met chronische ziekten Hogeschool Leiden, november 2011.
- *Inkoopvoorwaarden 2015 Multidisciplinaire zorg*, te raadplegen via de website van Achmea: <https://www.achmea.nl/zorgaanbieders/zorgsoort/huisartsen/downloads/>, geraadpleegd op 6 november 2014.
- Concept modellen samenwerkingsovereenkomst van de Orde van Medisch Specialisten van 1 mei 2014, te raadplegen via: <https://www.vvaa.nl/~media/downloads/integrale%20bekostiging/conceptmodel%20samenwerkingsovereenkomst%20en%20toelichting.pdf>.