

DE MEDISCHE VRIJSTELLING IN DE BTW

Kanttekeningen bij de Nederlandse interpretatie van een Europese richtlijn

Bachelor scriptie
Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics, Fiscaal Economisch Instituut
Student: Mathijs Koster (studentnummer 368307)
Begeleider: Prof. Dr. R. N. G. van der Paardt
Rotterdam, 24 juni 2015

Voorwoord

Deze scriptie betreft een onderzoek dat is verricht in het kader van mijn studie fiscale economie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Het onderzoek is verricht gedurende de periode mei tot en met juni 2015.

Ik dank de docenten van de Opleiding Fiscale Economie, Faculteit Economie (ESE) voor het inspirerende onderwijs dat ik tijdens mijn bachelor studie heb genoten. Ik dank mijn begeleider prof. dr. R.N.G. van der Paardt voor de nuttige adviezen bij het schrijven van deze scriptie. Tevens wil ik Don van Minde bedanken, die de scriptie heeft voorzien van een goede lay-out, spelling en stijl.

Rotterdam, 24 juni 2015
Mathijs Koster

Inhoudsopgave

HOOFDSTUK 1 INLEIDING	4
1.1 ONDERZOEKSOPZET	5
1.2 STRUCTUUR VAN DE SCRIPTIE	5
HOOFDSTUK 2 OMZETBELASTING EN MEDISCHE VRIJSTELLING	6
2.1 OMZETBELASTING	6
2.2 MEDISCHE VRIJSTELLING	7
HOOFDSTUK 3 DE MEDISCHE VRIJSTELLING VAN BTW IN EUROPA	8
3.1 DE EUROPESE RICHTLIJN	8
3.2 MEDISCHE VRIJSTELLING BTW-RICHTLIJN	9
3.3 EUROPESE JURISPRUDENTIE	10
3.3.1 OBJECTIEVE VOORWAARDE	10
3.3.2 SUBJECTIEVE VOORWAARDE	11
3.4 DEELCONCLUSIE	12
HOOFDSTUK 4 DE MEDISCHE VRIJSTELLING BTW IN NEDERLAND	13
4.1 DE WET BIG	13
4.2 BESLUIT STAATSSECRETARIS	14
4.3 NEDERLANDSE JURISPRUDENTIE	15
4.3.1 ARREST MEDISCHE TATOEËERDER	16
4.3.2 ZAAK HUISARTS	16
4.3.3 ZAAK CHIROPRACTOR	17
4.4 DEELCONCLUSIE	17
HOOFDSTUK 5 DE BTW-RICHTLIJN EN DE MEDISCHE VRIJSTELLING IN NEDERLAND	19
5.1 VOORWAARDEN MEDISCHE VRIJSTELLING BTW-RICHTLIJN EN EUROPESE JURISPRUDENTIE	19
5.2 VOORWAARDEN MEDISCHE VRIJSTELLING BTW UIT NEDERLANDSE WETGEVING EN NEDERLANDSE JURISPRUDENTIE	20
5.3 VERSCHIL MEDISCHE VRIJSTELLING BTW-RICHTLIJN EN NEDERLANDSE WETGEVING	20
5.3.1 OSTEOPAAT	20
5.3.2 ACUPUNCTURIST	21
5.4 AANBEVELINGEN	22
5.5 DE WET OP DE BEROEPEN IN DE INDIVIDUELE GEZONDHEIDZORG (BIG)	23
5.6 DEELCONCLUSIE	23
CONCLUSIE	24
LITERATUURLIJST	25

Hoofdstuk 1 Inleiding

De omzetbelasting zoals Nederland die vandaag de dag kent, stamt uit de jaren zestig van de vorige eeuw. Die belasting is niet meer weg te denken uit het Nederlandse belastingstelsel, mede doordat het één van de belangrijkste inkomsten is van de Nederlandse overheid met een jaarlijkse opbrengst van circa 40 miljard euro.¹ In de loop der jaren is er veel gewijzigd aan het belastingstelsel, mede als gevolg van de richtlijnen die Europa de lidstaten oplegt. Lidstaten zijn verplicht om Europese richtlijnen te implementeren in hun nationale wetteksten. De btw-richtlijn is één van de belangrijkste richtlijnen in Europa die er voor gezorgd heeft dat de omzetbelasting een geharmoniseerde belasting is binnen de Europese Unie.

De Europese Unie probeert ook andere belastingen, zoals de vennootschapsbelasting te harmoniseren, maar tot op heden zonder resultaat. Lidstaten beconcurreren elkaar op het punt van vennootschapstarieven in hun streven buitenlandse investeerders aan te trekken. Waarom is het harmoniseren bij de omzetbelasting dan wel gelukt? De omzetbelasting is een zeer versturende belasting wanneer hij niet geharmoniseerd is. Als er grote verschillen zitten in de btw-tarieven, is het voordelig om uit te wijken naar een andere lidstaat en daar het gewilde product aan te schaffen.

Zoals gezegd zijn lidstaten verplicht om Europese richtlijnen te implementeren in hun nationale wetgeving. Nu kan de vraag worden gesteld of Nederland dit correct heeft gedaan met betrekking tot de medische vrijstelling in de btw. Door de medische vrijstelling wordt geen btw berekend over de diensten die een medicus (die onder de medische vrijstelling valt) levert. De voornaamste reden hiervoor is om de zorg betaalbaar te houden voor inwoners van de lidstaten van de Europese Unie. De medische vrijstelling wordt sinds 2013 strenger uitgelegd in de Nederlandse wettekst. Vanaf toen geldt de vrijstelling voor medische beroepen in Nederland alleen nog voor BIG-geregistreerde dienstverleners. *“Het doel van de Wet BIG is het bevorderen en bewaken van de kwaliteit in de gezondheidszorg. Ook beschermt deze wet de patiënt tegen ondeskundig en onzorgvuldig handelen van een zorgverlener.”*² Als gevolg van die interpretatie vallen veel Nederlandse medici nu niet meer onder de vrijstelling in de btw. Osteopaten bijvoorbeeld vielen vóór 2013 nog onder de vrijstelling, maar daarna niet meer en derhalve zijn zij nu verplicht 21% btw over hun diensten te berekenen. Medici die niet onder de medische vrijstelling vallen moeten concurreren met collega's die wel onder de medische vrijstelling vallen. Echter, de één is verplicht 21% btw over de diensten in rekening te brengen en de ander niet. Is dit te rechtvaardigen?

Het beschreven probleem leidt tot de volgende probleemstelling:

“In hoeverre is de medische vrijstelling, die wordt beschreven in de btw-richtlijn juist geïmplementeerd in de Nederlandse wet?”

¹ Miljoenennota 2015, p. 2.

² <https://www.bigregister.nl/registratie/inhetbigregister/wetenregelgeving/>

1.1 Onderzoeksopzet

Deze scriptie is het resultaat van literatuuronderzoek. De onderzochte literatuur bestaat om te beginnen uit relevante Europese en Nederlandse fiscale wetgeving. Vervolgens is jurisprudentie bestudeerd uit Europese en nationaal Nederlandse bronnen. De Europese bronnen betreffen gepubliceerde arresten van het Europese Hof van Justitie, de Nederlandse bronnen bestaan uit diverse arresten van rechtbanken, gerechtshoven en de Hoge Raad.

In een volgende comparatieve fase zijn relevante correspondenties en discrepanties bestudeerd. Het zijn met name de verschillen tussen Europese richtlijn en Nederlandse implementatie waar onze aandacht naar uitgaat en die de kern van de scriptie vormen.

1.2 Structuur van de scriptie

In Hoofdstuk 2 wordt beknopt uitgelegd wat voor soort belasting de omzetbelasting is en hoe die wordt geheven. Bovendien wordt beschreven wat de medische vrijstelling inhoudt.

Omdat de omzetbelasting nauw verbonden is met de Europese richtlijn, zal in Hoofdstuk 3 de inhoud van de btw-richtlijn worden besproken. Aangezien er voldoende jurisprudentie van het Hof van Justitie is die verband houdt met de medische vrijstelling, zullen de belangrijkste en meest relevante arresten worden besproken.

Hoofdstuk 4 analyseert hoe Nederland de btw-richtlijn heeft geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Een belangrijk begrip in dit hoofdstuk is het zogenaamde neutraliteitsbeginsel. Heeft Nederland de btw-richtlijn dusdanig overgenomen in de wet, dat het neutraliteitsbeginsel standhoudt? De aandacht zal met name uitgaan naar de zogenaamde BIG-regeling, wat deze inhoudt en voor wie hij geldt. Aan het einde van het hoofdstuk zal de Nederlandse jurisprudentie worden besproken die verband houdt met de medische vrijstelling in de btw.

De verschillen tussen de Europese btw-richtlijn en de Nederlandse wetgeving zullen systematisch worden besproken in Hoofdstuk 5. Daarbij gaat de aandacht specifiek uit naar de vraag of Nederland de btw-richtlijn correct in de nationale wetgeving heeft geïmplementeerd.

In het laatste hoofdstuk van deze scriptie worden de resultaten van het onderzoek geformuleerd. In het bijzonder zal worden gekeken naar de verhouding tussen Europese en Nederlandse wetgeving en de rol van de Wet BIG. Het zal blijken dat bovengenoemde onderzoeksvraag twee praktische vragen oproept: ten eerste, is er door de medische vrijstelling wel sprake van neutraliteit? Ten tweede: werkt de Nederlandse interpretatie van de Europese richtlijn niet te motiveren verschillen tussen diverse beroepsbeoefenaren in de hand?

Hoofdstuk 2 Omzetbelasting en medische vrijstelling

Dit hoofdstuk geeft een algemene omschrijving van de omzetbelasting. Hoe de omzetbelasting wordt geheven, zal met een praktijkvoorbeeld worden geïllustreerd. Bovendien zal kort worden uitgelegd hoe de medische vrijstelling in zijn werk gaat en wat die inhoudt.

2.1 Omzetbelasting

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting.³ Het doel van de omzetbelasting is om het consumptieve gebruik van goederen en diensten te belasten. 'Algemeen' betekent dat de omzetbelasting alle goederen en diensten wil belasten, in tegenstelling tot bijvoorbeeld accijnzen op tabak die alleen het gebruik van sigaretten wil belasten. De omzetbelasting is een indirecte belasting, omdat die niet direct door de staat van de consument wordt geheven, maar via een tussenpersoon. De tussenpersoon is de ondernemer die een dienst verricht of een goed levert. De ondernemer is de belastingplichtige en die voldoet de belasting aan de Belastingdienst. De drager van de omzetbelasting is echter de consument; hij betaalt de belasting in economische zin.

In artikel 1 van de btw-richtlijn⁴ staat dat ieder lid van de EU de omzetbelasting moet heffen volgens een geheel meermalig niet-cumulatief cascdestelsel. 'Meermalig' betekent dat omzetbelasting wordt geheven in alle schakels van de keten en 'niet-cumulatief' betekent dat belasting wordt geheven over de toegevoegde waarde. Doordat het een niet-cumulatief stelsel is, is de druk van de omzetbelasting niet afhankelijk van de lengte van de bedrijfskolom.

Een meermalig niet-cumulatief stelsel zorgt voor neutraliteit waarmee nadelige economische effecten worden beperkt. We onderscheiden twee soorten neutraliteit: interne en externe neutraliteit. We spreken van interne neutraliteit indien de belastingdruk niet afhangt van het aantal schakels in de bedrijfskolom en wanneer de belastingdruk gelijk is aan de consumentenprijs. Er is sprake van externe neutraliteit wanneer geïmporteerde goederen of diensten dezelfde belastingdruk hebben als binnenlandse goederen of diensten en wanneer goederen of diensten zonder belasting kunnen worden ge-exporteert.

De toegevoegde waarde wordt in de EU, conform artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn, berekend via de methode van aftrek van voorbelasting. Elke schakel in de bedrijfskolom is omzetbelasting verschuldigd over de toegevoegde waarde en vandaar dat de omzetbelasting ook wel Belasting Toegevoegde Waarde (btw) wordt genoemd. De door de leverancier verschuldigde omzetbelasting wordt bij de methode van voorbelasting apart vermeld op de factuur die de leverancier aan de afnemer stuurt. De afnemer kan deze omzetbelasting in mindering brengen op de door hem verschuldigde omzetbelasting, de omzetbelasting die hij moet rekenen over zijn dienst of goed. Aldus betaalt de ondernemer slechts omzetbelasting over de door hem toegevoegde waarde.

Het volgende eenvoudige voorbeeld illustreert de wijze waarop de btw in rekening wordt gebracht:

³ Van Hilten, M.E. (2012), p. 9.

⁴ artikel 1 lid 2, Btw-richtlijn

Een eigenaar van een schoenenwinkel koopt schoenen in voor € 121 inclusief 21% btw (zijnde € 21btw). De prijs zonder btw is € 100. De ondernemer verkoopt de schoenen voor € 242 inclusief btw. De prijs zonder btw is € 200. In eerste instantie moet de ondernemer € 42 omzetbelasting afdragen, maar hij kan de eerder betaalde € 21 aan btw in aftrek brengen, hierdoor draagt hij € 42-€ 21= € 21 af. Dit is 21% btw over de € 200 -€ 100 (bedragen zonder btw)= € 100 toegevoegde waarde.

2.2 Medische vrijstelling

De medische vrijstelling is gedefinieerd in de wet op de omzetbelasting. Hier zal vooral aandacht worden gegeven aan sub a van het artikel. Onder sub a vallen:

*“de diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep die een op dat 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.”*⁵

Medische prestaties die onder de medische vrijstelling vallen (d.w.z. die welke geleverd worden door reguliere medische en paramedische beroepsbeoefenaren zoals huisartsen tandartsen, fysiotherapeuten, etc) zijn vrijgesteld van btw. Dit houdt in dat de medicus geen btw over zijn diensten of goederen berekent. Daarom hebben zij ook geen recht op aftrek van voorbelasting.

Omdat degene die de vrijgestelde prestatie verricht geen recht op aftrek heeft, blijft de belasting op hem drukken - hij kan de betaalde voorbelasting niet in aftrek nemen.⁶ In een keten van geleverde diensten kan dit verstoring werken, aangezien de belasting ‘blijft hangen’ bij de vrijgestelde presteerder. Wanneer een vrijgestelde ondernemer A levert aan een niet-vrijgestelde ondernemer B, wordt over deze levering geen btw berekend en dus kan B geen btw aftrekken. Ontvangende partij B berekent wel btw over zijn goed bij verkoop aan een derde ontvangende partij C, maar heeft aan de vrijgestelde ondernemer A geen btw betaald en kan derhalve geen btw aftrekken. Dit werkt verstoring en zorgt voor cumulatie van btw.

De geschetste situatie doet zich zelden voor in het geval van een medische vrijstelling. Medische prestaties worden immers verricht aan particulieren die geen recht op aftrek hebben. Men zou kunnen stellen dat een vrijgestelde presteerder die levert aan particulieren zelfs baat heeft bij een vrijstelling in de btw. Een niet-vrijgestelde ondernemer betaalt btw over de toegevoegde waarde. Dit doet een vrijgestelde ondernemer niet. Hij heeft geen recht op aftrek, maar rekent ook geen btw over zijn diensten of goederen. Hoe hoger zijn marge (toegevoegde waarde), des te groter het voordeel dat hij heeft van die vrijstelling.

⁵ artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, Wet op de omzetbelasting 1968.

⁶ Van Hilten & Van Kesteren (2012), p. 243.

Hoofdstuk 3 De medische vrijstelling van BTW in Europa

In dit hoofdstuk zal worden uitgelegd wat een Europese richtlijn is en hoe die zich verhoudt tot de Nederlandse wetgeving. Daarna worden enige belangrijke aspecten van de medische vrijstelling zoals omschreven in de btw-richtlijn besproken. Vervolgens zal relevante jurisprudentie worden besproken die betrekking heeft op de verhouding van de richtlijn versus de Nederlandse wetgeving. Tenslotte zal relevante jurisprudentie worden besproken die duidelijkheid moet geven over hoe het artikel 132 uit de btw-richtlijn moet worden uitgelegd.

3.1 De Europese richtlijn

Zoals hiervoor gezegd is de omzetbelasting een belasting waarop Europa veel invloed uitoefent door middel van de btw-richtlijn. De lidstaten hebben de Europese Unie opgericht en zij hebben deze Unie bevoegdheden gegeven. Een belangrijk orgaan binnen de Europese Unie is het Hof van Justitie. Dit Hof doet uitspraken over de Europese wetgeving, bijvoorbeeld hoe een wet dient te worden geïnterpreteerd en toegepast. Het Hof heeft in de zaak Van Gent en Loos⁷ bepaald, dat een burger van een lidstaat rechtstreeks beroep kan doen op Europese wetgeving.

Uit de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak Costa/ENEL⁸ blijkt dat het Unierecht boven de nationale wetgeving staat, wanneer de nationale wetgever het Unierecht niet juist in de wet heeft geïmplementeerd en de nationale wet dus in strijd is met het Unierecht. De burger kan bij de nationale rechter een beroep doen op het Unierecht, de nationale rechter moet het Unierecht toepassen. Het is dus niet mogelijk voor een burger van een lidstaat om rechtstreeks naar het Hof van Justitie te gaan. In Nederland is het zo dat de Hoge Raad vragen moet stellen aan het Hof van Justitie wanneer een burger een beroep doet op het Unierecht; lagere rechters mogen vragen stellen aan het Hof van Justitie als zij dit nodig achten.

Een richtlijn is een vorm van secundair Unierecht. Secundair Unierecht zijn regels en wetten die zijn opgesteld door de organen van de Europese Unie op basis van primair Unierecht. Primair Unierecht zijn de verdragen die gemaakt zijn door de Europese Unie. Een lidstaat van de Europese Unie is verplicht om binnen een bepaalde termijn de richtlijn in de nationale wet te implementeren. Een richtlijn is dus gericht op de lidstaat en niet op de burger. Een burger kan in beginsel geen beroep doen op een richtlijn, tenzij de richtlijn niet, of niet juist is geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Uit de zaak Marshall⁹ blijkt dat de richtlijn voldoende duidelijk en onvoorwaardelijk moet zijn. Wanneer aan deze voorwaarden wordt voldaan kan een burger van een lidstaat zich beroepen op een richtlijn.

⁷ HvJ EG, 5 februari 1963, [ECLI:EU:C:1963:1](#), Van Gent en Loos

⁸ HVJ EG, 15 juli 1964, LJN BE3134, Costa/ENEL

⁹ HVJ EG, 26 februari 1968, zaak 152/84, Marshall

Uit de zaak Faccini Dori¹⁰ is duidelijk geworden dat geen beroep kan worden gedaan op een richtlijn wanneer er sprake is van een horizontaal geschil, d.w.z. een geschil tussen twee particulieren. Een beroep op een richtlijn kan slechts worden gedaan in geval van een geschil is tussen een particulier en de overheid. Dit noemt men een verticaal verschil.

3.2 Medische vrijstelling btw-richtlijn

De vrijstellingen in de Btw-richtlijn staan in artikel 132 van de richtlijn. Het doel van de medische vrijstelling in de btw van de Europese wetgever is kostenvermindering van de gezondheidszorg. Een relevante passage voor dit onderzoek is te vinden in lid 1, onderdeel c:

“medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”¹¹

Dit artikel in de btw-richtlijn ligt ten grondslag aan artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1^o, wet op de omzetbelasting 1968. Bestudering van het betreffende artikel leidt tot de conclusie dat de Europese Commissie en de Raad van de Unie zeer veel vrijheid hebben gegeven aan de lidstaten om het artikel over te nemen in de nationale wetgeving. Er is bewust voor gekozen om de lidstaten zelf de begrippen die in het artikel staan te laten invullen; zie de passage *“als omschreven door de betrokken lidstaat”*.¹² Het gevolg van deze houding is niet alleen dat lidstaten veel vrijheid is gegeven een eigen invulling te geven aan het onderhavige artikel, het brengt ook risico's met zich mee dat lidstaten het artikel verkeerd interpreteren en/of implementeren. Of Nederland de begrippen juist heeft overgenomen in de Nederlandse wetgeving zal in paragraaf 5.3 worden beschreven.

Voor het doel van ons onderzoek zijn twee aspecten van het betrokken artikel van belang:

- De diensten worden uitgevoerd met het oog op de uitoefening van medische en paramedische beroepen.
- De diensten hebben betrekking op medische verzorging van de mens.

Omdat lidstaten zelf invulling geven aan de begrippen, bepalen zij welke beroepen kwalificeren voor de medische vrijstelling en welke beroepen niet. Tevens bepalen zij welke diensten gelden als 'medische verzorging van de mens' en welke niet. Bovendien moet de zogenaamde fiscale neutraliteit worden gewaarborgd. Er is sprake van fiscale neutraliteit, wanneer op grond van de btw-richtlijn dezelfde belastingdruk rust op soortgelijke goederen en diensten. Dezelfde diensten moeten hetzelfde behandeld worden.¹³ Het begrip fiscale neutraliteit wordt in geen van de richtlijnen tot in detail beschreven, maar niettemin is het een begrip waar de Europese Unie veel waarde aan hecht.

¹⁰ HVJ EG, 14 juli 1994 (zaak C-91/92), Faccini Dori

¹¹ artikel 132 lid 1, sub c, btw-richtlijn

¹² artikel 132 lid 1, sub c, btw-richtlijn

¹³ Eerste Richtlijn 67/227/EEG, achtste overweging

3.3 Europese jurisprudentie

Zoals gezegd heeft de Europese Unie de lidstaten veel vrijheid gegeven om artikel 132 lid 1 onderdeel c van de btw-richtlijn toe te passen in de nationale wetgeving. Als gevolg hiervan is veel onduidelijkheid ontstaan en inmiddels bestaat er veel jurisprudentie over dit onderwerp.

De jurisprudentie is opgedeeld in twee delen. Door de uitspraken van het Hof van Justitie is er een objectieve voorwaarde ontstaan: welke medische handelingen onder de vrijstelling vallen. Ook is er een subjectieve voorwaarde ontstaan: welke medici gekwalificeerd kunnen worden voor de vrijstelling. Door de uitspraken van het Hof van Justitie is er meer duidelijkheid gekomen over hoe het artikel over de medische vrijstelling in de btw-richtlijn moet worden uitgelegd.

3.3.1 Objectieve voorwaarde

Een belangrijk arrest in de wetsgeschiedenis van de medische vrijstelling is het arrest Rosenmayr. Mevrouw Rosenmayr was een Oostenrijkse dokter die antropogisch-biologisch onderzoek verrichtte naar erfelijk materiaal in het kader van een vaderschapsactie. Zij stelde dat zij recht had op de medische vrijstelling in de btw, dat zij m.a.w. geen btw hoefde te rekenen over haar diensten. Het Hof van Justitie oordeelde anders. Zij oordeelde “... *de richtlijnbevestiging heeft oog op de medische handeling die als doel hebben de diagnose, de behandeling en voor zover mogelijk de genezing, van ziekten of gezondheidsproblemen.*”¹⁴ De medische behandeling moet kennelijk een therapeutisch doel hebben. Volgens het Hof van Justitie voldeed mevrouw Rosenmayr hier niet aan en derhalve viel zij niet onder de medische vrijstelling.

Een soortgelijk geval betreft het arrest Unterpertinger. In deze zaak werd een arts door een rechter gevraagd om een gezondheidsrapport over Margarete Unterpertinger op te stellen. Op basis van dit rapport zou bepaald kunnen worden of mevrouw Unterpertinger in aanmerking kwam voor een invaliditeitspensioen. Volgens het Hof van Justitie was ook in dit geval de medische vrijstelling niet van toepassing is. De arts moet voldoende medische kennis hebben, maar bij dit onderzoek was het voornaamste doel niet: “*de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de onderzochte persoon.*”¹⁵

De medische vrijstelling geldt volgens het Hof van Justitie ook niet in geval van handelingen met betrekking tot navelstrengbloed waarmee men stamcelonderzoek verricht. Dergelijk onderzoek wordt volgens het Hof niet verricht met het oog op medische behandeling,¹⁶ En om die reden valt het niet onder de medische vrijstelling.

De vrijstelling geldt volgens het Hof van Justitie wel bij preventieve medische ingrepen bij een persoon die (nog) geen problemen met zijn gezondheid heeft en

¹⁴ HVJ EG, 14 september 2000, zaak C-384/98, Rosenmayr

¹⁵ HVJ EG, 20 november 2003, C-212/01, Unterpertinger

¹⁶ HR 2 mei 2003, V-N 2003/24.18, Future Health Technologies Ltd

bij wie geen ziekte is vastgesteld.¹⁷ Men denkt hierbij aan vaccinaties of onderzoeken die gericht zijn om ziektes op te sporen. Uit deze uitspraak blijkt dat het therapeutische doel van een medische handeling niet strikt moet worden opgevat. Een preventieve medische handeling valt volgens het Hof van Justitie ook onder de medische vrijstelling.

Zoals blijkt uit de zaak Verigen Transplantation Service International valt een biotechnologische onderneming die actief is in de weefselkweek volgens het Hof van Justitie onder de medische vrijstelling. Het genoemde bedrijf was gespecialiseerd in 'tissue engineering': het produceerde kraakbeenpleister die wordt geïmplantéerd in de patiënt. Het Hof van Justitie oordeelde dat deze handeling een therapeutisch doel nastreefde. Het bedrijf verrichtte niet de gehele behandeling, maar slechts een deel daarvan. Het Hof van Justitie achtte de handelingen van Verigen *"evenwel als een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van de behandeling, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere."*¹⁸

Cosmetische geneeskunde kan ook onder het regime van de medische vrijstelling vallen. Kennelijk betreft het cosmetische behandelingen waarbij men een therapeutisch doel nastreeft. Het Hof van Justitie heeft dit op 21 maart 2013 in een zaak bevestigd.¹⁹ Uit deze zaak blijkt dat een cosmetische behandeling die slechts tot doel heeft om het uiterlijk van de patiënt te verfraaien niet onder het begrip gezondheidskundige verzorging kan worden gebracht. In zo'n geval moet btw worden gerekend over de geleverde dienst. Overigens is het de medicus die beoordeelt of er wel of niet een therapeutisch doel aanwezig is.

3.3.2 Subjectieve voorwaarde

Uit andere jurisprudentie van het Hof van Justitie is duidelijk geworden dat medische handelingen moeten voldoen aan bepaalde kwalitatieve maatstaven. De kwaliteit van de zorg in de lidstaten van de Europese Unie moet gewaarborgd worden. Een belangrijk arrest betreffende dit onderwerp is het Solleveld arrest.²⁰ De heer Solleveld was een gediplomeerd fysiotherapeut die 'stoorvelddiagnostiek' praktiseerde, waarvoor hij in Duitsland een extra opleiding had gevolgd. Deze handeling viel echter niet onder de in de Wet BIG omschreven handelingen van een fysiotherapeut. De vraag was in dit arrest of deze handelingen onder de medische vrijstelling vielen? Het Hof van Justitie concludeerde dat de 'stoorvelddiagnostiek' onder de medische vrijstelling valt, omdat men er vanuit kan gaan dat deze behandeling van eenzelfde kwaliteit is als wanneer een arts deze behandeling had verricht. De redenering is dat fysiotherapeuten staan ingeschreven in het BIG register, en dus kan men er van uitgaan dat zij een behandeling van gelijkwaardige kwaliteit geven. Vergelijkbare handelingen moeten volgens het Hof van Justitie eender behandeld worden. Er mag geen inbreuk worden gemaakt op de fiscale neutraliteit.

¹⁷ HVJ EG, 10 september 2002, Zaak C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kugler

¹⁸ HVJ EG, 18 november 2010, nr C-156/09, Verigen

¹⁹ HVJ EG, 21 maart 2013, nr. C-91/12, PFC Clinic AB

²⁰ HVJ EG, 27 april 2006, C-443/04, Solleveld

Een ander belangrijk arrest is het arrest Van den Hout-van Eijnsbergen.²¹ Mevrouw Van den Hout-van Eijnsbergen was een gediplomeerde pedagoge die tevens werkzaam was als psychotherapeute. Zij was weliswaar ingeschreven in het Register van Psychotherapeuten, maar psychotherapeuten vielen destijds niet onder het BIG-register en het was daarmee in Nederland niet een officieel erkend beroep. Mevrouw Van den Hout-van Eijnsbergen verrichte handelingen met een therapeutisch doel en het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat haar handelingen van voldoende kwaliteit waren, minstens gelijkwaardig aan die van erkende medici, en dat zij dus onder de medische vrijstelling valt.

3.4 Deelconclusie

Europa heeft in artikel 132 lid 1 onderdeel c, de lidstaten zeer veel vrijheid gegeven om het relevante artikel voor de medische vrijstelling in de btw over te nemen in de nationale wetgeving. Er zijn verschillende uitspraken van het Hof van Justitie geweest over dit onderwerp. Deze uitspraken geven meer duidelijkheid over hoe artikel 132 lid 1 onderdeel c moet worden geïnterpreteerd.

Uit de besproken arresten blijkt dat bij de beoordeling of een handeling onder de medische vrijstelling valt het therapeutische doel van de handeling centraal staat. De handeling moet een therapeutisch doel hebben en betrekking hebben op de diagnose, de behandeling en voor zover mogelijk genezing van ziektes of gezondheidsproblemen.

Ook preventieve handelingen vallen onder de vrijstelling, alsmede deelbehandelingen met een therapeutisch doel. Ook kan een cosmetische ingreep onder de medische vrijstelling vallen; het is dan aan de behandelend arts om te bepalen of er een therapeutisch doel wordt gediend.

Uit de jurisprudentie kan men concluderen dat lidstaten van de Europese Unie vrij zijn om te bepalen welke beroepen onder het regime van de medische vrijstelling vallen. Lidstaten moeten een medicus die een behandeling uitvoert toegang geven tot de medische vrijstelling (wanneer hij hier nog niet onder valt), indien de handeling dezelfde kwaliteit heeft als wanneer een ander gespecialiseerde medicus of paramedicus (die wel onder de medische vrijstelling valt) of een daarmee vergelijkbare persoon de handeling zou verrichten.

Zeer belangrijk voor het Hof van Justitie is de fiscale neutraliteit. Deze moet ten alle tijden gewaarborgd worden. Dezelfde diensten moeten volgens het Hof van Justitie hetzelfde behandeld worden.

²¹ HVJ EG, 27 april 2006, C-444/04, Van den Hout-van Eijnsbergen

Hoofdstuk 4 De medische vrijstelling btw in Nederland

In het vorige hoofdstuk is de medische vrijstelling met betrekking tot de btw-richtlijn op Europese niveau besproken. In dit hoofdstuk zal worden onderzocht hoe Nederland de medische vrijstelling uit de btw-richtlijn heeft overgenomen in de nationale wetgeving. De huidige Nederlandse wettekst zal worden besproken, de Wet BIG zal worden uitgelegd en er zal worden ingegaan op het besluit van de Staatssecretaris. Tot besluit van dit hoofdstuk zal relevante Nederlandse jurisprudentie worden besproken.

De Nederlandse wetgever heeft de medische vrijstelling uit de btw-richtlijn overgenomen in de Nederlandse wetgeving in artikel 11 lid 1 onderdeel g Wet op de omzetbelasting 1968. Zoals gezegd zal aandacht alleen uitgaan naar sub a. Ten behoeve van de lezer wordt hier de betreffende wettekst nogmaals geciteerd:

“de diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep die een op dat 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.”²²

In 2013 heeft de wetgever de medische vrijstelling in de btw aangepast, met als gevolg dat de Btw-richtlijn nu veel strenger wordt geïnterpreteerd. Een osteopaat bijvoorbeeld viel voor de genoemde wetswijziging onder het regime van de medische vrijstelling, maar na de wetswijziging niet meer. Bij gevolg moeten osteopaten sindsdien btw rekenen over geleverde diensten.

4.1 De Wet BIG

De wet BIG (Wet op de Beroepen in de Individuele Gezondheidszorg) speelt een grote rol in de medische vrijstelling in de btw. Zoals eerder beschreven heeft de Europese Unie de lidstaten vrijgelaten om de begrippen *medische en paramedische beroepen*²³ te implementeren in de nationale wetgeving. Nederland heeft dit gedaan door middel van het BIG-register. Uitsluitend beroepen die in dit register zijn opgenomen (en die bovendien aan de andere voorwaarden voldoen), kunnen gebruik maken van de medische vrijstelling.

“Het doel van de Wet BIG is het bevorderen en bewaken van de kwaliteit in de gezondheidszorg.”²⁴

Of dit doel ook bereikt wordt zal in paragraaf 5.5 besproken worden. In het volgende hoofdstuk zullen de verschillen tussen de btw-richtlijn en de medische vrijstelling in de Nederlandse wetgeving worden besproken.

Een groot gemis in de Wet BIG is het ontbreken van de verplichting tot nascholing: een BIG-geregistreerd medicus is niet verplicht tot het volgen van

²² artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, Wet op de omzetbelasting 1968.

²³ artikel 132 lid 1, sub c, btw-richtlijn.

²⁴ <https://www.bigregister.nl/registratie/inhetbigregister/wetenregelgeving/>

nascholing. Nascholing is niettemin essentieel, aangezien inzichten en technieken in de medische wereld voortdurend veranderen. Nascholing heeft een positief effect op de kwaliteit van de zorg en de verplichting tot nascholing zou moeten worden opgenomen in de Wet-BIG.

4.2 Besluit staatssecretaris

In het besluit dat op 14 mei 2013 gepubliceerd is door de staatssecretaris worden vijf eisen gesteld aan een medische dienst. Wanneer men cumulatief aan deze voorwaarden voldoet, kwalificeert men voor de medische vrijstelling en hoeft men geen btw te berekenen over de geleverde diensten.

Ten aanzien van de vijf diensten geldt:

- *De diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de wet BIG.*
- *De diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens.*
- *Voor zover de wet BIG daarin voorziet, zijn de beroepsbeoefenaren in het daartoe ingestelde register ingeschreven.*
- *De verrichte diensten behoren tot het deskundig gebied van de betrokken beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding.*
- *Het gaat om diensten verricht aan de individuele patiënt.²⁵*

Een gediplomeerd huisarts die acupunctuur toedient op een patiënt maar geen extra opleiding voor acupunctuur heeft gevolgd, valt niet onder de medische vrijstelling. De huisarts voldoet niet aan voorwaarde vier, omdat de verrichte diensten niet behoren tot het deskundig gebied van de betrokken beroepsbeoefenaar en de acupunctuur vormt geen deel van de genoten BIG-opleiding. Of val dit toch onder het deskundig gebied van de huisarts? Dit zal nader besproken worden in paragraaf 4.3.2.

Hieronder worden de vijf voorwaarden die door de staatssecretaris worden gesteld aan een medische dienst toegelicht:

- De beoefenaar van een medisch of paramedisch beroep moet vallen onder het regime van de Wet-BIG. Wanneer zijn/haar beroep niet voorkomt op de lijst van de Wet-BIG, is het voor de medicus niet mogelijk om gebruik te maken van de medische vrijstelling. Een osteopaat bijvoorbeeld staat niet op de lijst en kan dus geen gebruik maken van de medische vrijstelling in de btw.
- De diensten moeten zien op de gezondheidskundige verzorging van de mens. *“ van gezondheidskundige verzorging van de mens is sprake als het voornaamste doel van de (para)medische handeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid.”²⁶ De vrijstelling is ook van toepassing op (para)medische handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie.²⁷*

²⁵ BLKB2013 810M, OB, besluit aanpassing medische btw vrijstelling, p. 2.

²⁶ BLKB2013 810M, OB, besluit aanpassing medische btw vrijstelling, p. 2.

²⁷ BLKB2013 810M, OB, besluit aanpassing medische btw vrijstelling, p. 2.

Een cosmetische ingreep kan ook onder de medische vrijstelling vallen. De ingreep moet dan een therapeutisch doel hebben. Het is aan de behandelend arts om te bepalen of er sprake is van een therapeutisch doel. Wanneer hiervan sprake is hoeft er geen btw worden berekend over de cosmetische ingreep. De gebruikte formulering laat ruimte voor verschillende interpretaties en leidt dus potentieel tot problemen. Een arts kan van mening zijn dat een cosmetische behandeling een therapeutisch doel heeft en dus de medische vrijstelling claimen. De inspecteur daarentegen zal stellen dat de cosmetische behandeling geen therapeutisch doel heeft en dat daarom btw moet worden berekend over de cosmetische ingreep.

De staatsecretaris heeft zich bij deze voorwaarde aangesloten bij de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

- Een medicus die aanspraak wil maken op de medische vrijstelling en die het beroep dat hij uitoefent aantreft op de lijst in de wet BIG, is verplicht zich in te schrijven in het BIG-register. Doet hij dat niet, dan kan hij geen aanspraak maken op de medische vrijstelling in de btw en moet de beroepsbeoefenaar btw berekenen over de geleverde diensten.
- *“Alleen de dienstverlening die gerekend kan worden tot het deskundigheidsgebied van de betrokken beroepsbeoefenaar kan delen in de vrijstelling. Vrijgesteld is alleen de dienstverlening die wordt verricht op basis van een op deze specifieke dienstverlening gerichte, door de beroepsbeoefenaar met goed gevolg voltooide opleiding, waarvoor de eisen worden omschreven in of op grond van de Wet BIG.”²⁸*
Kort gezegd, de medische vrijstelling in de btw geldt alleen voor een medicus die diensten uitvoert die behoren tot zijn deskundigheidsgebied en waarvoor hij een door de Wet BIG goedgekeurde opleiding heeft gevolgd. Een tandarts vult gaatjes bij een patiënt. De tandarts heeft hiervoor een opleiding gevolgd en voert een dienst uit die tot zijn deskundigheidsgebied valt. Deze dienst is dus vrijgesteld van btw.
- De medische vrijstelling geldt alleen wanneer de medische dienst verricht wordt aan een individu. De medicus moet de dienst persoonlijk aan de individuele patiënt verrichten. Hiervan is sprake wanneer de medicus rechtstreeks contact heeft met de patiënt. Dit kan bijvoorbeeld via de telefoon, e-mail of via een chat op de computer.
De vrijstelling geldt niet wanneer de beroepsbeoefenaar algemene informatie geeft via een website of wanneer hij/zij een computerprogramma op internet aanbiedt.

4.3 Nederlandse jurisprudentie

In deze paragraaf wordt verschillende Nederlandse jurisprudentie besproken. Er zal een arrest van de Hoge Raad geanalyseerd worden en twee uitspraken van de Rechtbank Breda.

²⁸ BLKB2013 810M, OB, besluit aanpassing medische btw vrijstelling, p. 5.

4.3.1 Arrest medische tatoeëerder

De tatoeëerder is zelfstandig ondernemer en daarom belastingplichtig voor de omzetbelasting. De dienst die hij levert is het aanbrengen van medische tatoeages. Hij brengt deze tatoeages aan in opdracht van verschillende plastisch chirurgen en een anesthesist. Hij behandelt littekens, brandwonden en wijnvlekken. De plastische chirurg, waar de tatoeëerder de diensten voor verricht, voert deze handelingen zelf ook uit. De tatoeëerder voert de dienst uit voor de chirurg, maar de chirurg is verantwoordelijk voor de geleverde dienst. De tatoeëerder voert zijn diensten uit in het ziekenhuis. De tatoeëerder voert zijn dienst uit en verzendt vervolgens een factuur naar de plastische chirurg. De tatoeëerder heeft geen opleiding gevolgd voor het uitvoeren van medische tatoeages, hij heeft het zichzelf aangeleerd. De tatoeëerder heeft zeer veel kennis over de medische tatoeages en is zeer bedreven in het uitvoeren hiervan. Hij heeft zeer veel ervaring opgedaan in het binnen- en buitenland. Het is voor de tatoeëerder niet mogelijk om een opleiding te volgen; een opleiding tot medische tatoeëerder bestaat er simpelweg niet. Het beroep medische tatoeëerder bestaat officieel niet en is dus ook niet opgenomen in de lijst van beroepen in de Wet BIG. Hij heeft dus geen door de Wet BIG ondersteunde opleiding genoten en is niet BIG-geregistreerd. Toch wil de medische tatoeëerder gebruik maken van de medische vrijstelling in de omzetbelasting.

De Hoge Raad oordeelde dat de diensten van de tatoeëerder inderdaad vrijgesteld zijn. Volgens de Hoge Raad zijn *“de diensten die de tatoeëerder uitvoert zo specifiek en vormen deze diensten een wezenlijk deel van door chirurgen in het ziekenhuis uitgevoerde behandelingen.”*²⁹ Ook moet volgens de Hoge Raad de fiscale neutraliteit gewaarborgd worden. Wanneer de plastisch chirurg de dienst zelf uitvoerde, zou deze dienst zijn vrijgesteld van btw. Dit met het oog op jurisprudentie van het Hof van Justitie, waarin is besloten dat soortgelijke diensten hetzelfde moeten worden behandeld.

4.3.2 Zaak huisarts

Na de wetwijziging in 2013 vallen alleen de diensten, die onderdeel vormen van een BIG genoten opleiding onder de medische vrijstelling. Valt een huisarts (die ingeschreven staat in het BIG-register) en naast zijn opleiding tot huisarts een aanvullende opleiding tot acupuncturist volgt en werkzaamheden als acupuncturist uitvoert onder de medische vrijstelling? De Rechtbank Breda oordeelt van wel.³⁰ Uit punt 3.4 van het besluit aanpassing medische vrijstelling btw, blijkt dat *“ook zorg op basis van een na de initiële opleiding gevolgde aanvullende opleiding in beginsel deelt in de vrijstelling.”*³¹ De rechtbank is van mening dat *“artsen die ook zorg verlenen op basis van een aanvullende opleiding die niet BIG-gereguleerd is maar wel in het verlengde ligt van én een evidente verdieping vormt op de initiële BIG-opleiding, voor die zorg zijn vrijgesteld van omzetbelasting.”*³²

Een belangrijk punt voor de rechtbank is fiscale neutraliteit. Acupunctuur vormt een onderdeel van de artsenstudie in Utrecht en Groningen. Artsen die

²⁹ HR 19 april 2013, BNB 2013/146, Medische tatoeëerder

³⁰ Rechtbank Breda, 16 september 2014, AWB 14/1866, Huisarts

³¹ BLKB2013 810M, OB, besluit aanpassing medische btw vrijstelling, p. 5.

³² Rechtbank Breda, 16 september 2014, AWB 14/1866, huisarts

aan één van deze universiteiten hebben gestudeerd en nu als huisarts accupunctuur uitvoeren, vallen onder de medische vrijstelling. Naar mening van de rechtbank schendt dit de fiscale neutraliteit, omdat artsen die na de initiële opleiding tot arts, een aanvullende opleiding tot acupuncturist volgen, niet onder de medische vrijstelling vallen. Dit met een blik op de arresten Solleveld³³ en Van den Hout- Van Eijnsbergen³⁴. Volgens de rechtbank voert de belanghebbende in deze zaak accupunctuur uit, die eenzelfde niveau heeft. De belanghebbende heeft namelijk een door de NAAV³⁵ erkende beroepsopleiding. Ook ligt naar mening van de rechtbank de genoten opleiding tot acupuncturist door de belanghebbende in het verlengde van en vormt het een evidentie verdieping op de initiële opleiding tot arts.

4.3.3 Zaak chiropractor

Uit een zeer recente uitspraak van rechtbank Breda³⁶ blijkt dat chiropractors onder de medische vrijstelling vallen. Ook in deze zaak wordt verwezen naar de arresten Solleveld³⁷ en Van den Hout-Eijnsbergen³⁸. In deze zaak werd gesteld door de belanghebbende *“dat 80% van het werkdomein van het werkdomein van fysiotherapeuten en chiropractors hetzelfde is.”* Fysiotherapeuten zijn wel opgenomen in het BIG-register, chiropractors niet. De fysiotherapeuten kunnen derhalve wel gebruik maken van de medische vrijstelling in de btw en die chiropractors niet. Hier wordt volgens de rechtbank de fiscale neutraliteit geschonden. De diensten geleverd door de chiropractor moeten dan wel eenzelfde kwaliteitsniveau bevatten. Hieraan wordt volgens de rechtbank ook voldaan. De kosten van de behandeling van de chiropractor worden (deels) vergoed door een aanvullende zorgverzekering. Dit is voor de rechtbank voldoende om aan te tonen dat de kwaliteit van de behandelingen door de chiropractor gewaarborgd worden.

De rechtbank concludeerde dan ook, dat de fiscale neutraliteit geschonden wordt en dat de chiropractor ook beroep kan doen op de medische vrijstelling in de btw.

4.4 Deelconclusie

Het besluit van de staatsecretaris toont dat gelijktijdig aan vijf voorwaarden moet worden voldaan om gebruik te kunnen maken van de medische vrijstelling in de btw. Deze voorwaarden zijn:

- *De diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de wet BIG.*
- *De diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens.*
- *Voor zover de wet BIG daarin voorziet, zijn de beroepsbeoefenaren in het daartoe ingestelde register ingeschreven.*

³³ HVJ EG, 27 april 2006, C-443/04, Solleveld

³⁴ HVJ EG, 27 april 2006, C-44/04, Van den Hout-van Eijnsbergen

³⁵ Nederlandse Artsen Acupunctuur Vereniging

³⁶ Rechtbank Breda, 29 mei 2015, AWB 14/7383, Chiropractor

³⁷ HVJ EG, 27 april 2006, C-443/04, Solleveld

³⁸ HVJ EG, 27 april 2006, C-44/04, Van den Hout-van Eijnsbergen

- *De verrichte diensten behoren tot het deskundig gebied van de betrokken beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding.*
- *Het gaat om diensten verricht aan de individuele patiënt.³⁹*

Uit de zaak van de medische tatoeëerder blijkt, dat wanneer men geen BIG-opleiding heeft genoten en niet BIG-geregistreerd is, men toch onder de medische vrijstelling kan vallen. Soortgelijke of dezelfde handelingen moeten gelijk worden behandeld volgens de Hoge Raad. De fiscale neutraliteit moet te allen tijde gewaarborgd worden.

Kijkend naar de twee uitspraken van rechtbank Breda wordt de importantie van de fiscale neutraliteit maar weer eens benadrukt. Soortgelijke behandelingen moeten hetzelfde behandeld worden. De behandelingen dienen dan wel een eenzelfde kwaliteit te bevatten.

³⁹ BLKB2013 810M, OB, besluit aanpassing medische btw vrijstelling

Hoofdstuk 5 De btw-richtlijn en de medische vrijstelling in Nederland

In dit hoofdstuk zullen de verschillen tussen de btw-richtlijn en de Nederlandse wetgeving ten aanzien van de medische vrijstelling worden besproken. Om te beginnen zal worden geresumeerd welke voorwaarden Europa stelt aan de medische vrijstelling en vervolgens hoe Nederland de btw-richtlijn heeft geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Belangrijke vragen die kunnen worden gesteld zijn of Nederland dit juist heeft gedaan en of het doel van de Wet Big *“het bevorderen en bewaken van de kwaliteit in de gezondheidszorg.”*⁴⁰, behaald is.

5.1 Voorwaarden medische vrijstelling btw-richtlijn en Europese jurisprudentie

Kijkend naar artikel 132 lid 1 onderdeel c kan men concluderen dat Europa de lidstaten zeer veel ruimte heeft gelaten om de medische vrijstelling te implementeren in de nationale wetgeving. De lidstaten zijn vrij om te bepalen welke beroepen kwalificeren voor de medische vrijstelling en welke beroepen niet. Bovendien kunnen de lidstaten zelf bepalen welke diensten zien op de medische verzorging van de mens en welke diensten hier niet op zien.

Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat de handeling een therapeutisch doel moet nastreven. Ook blijkt dat een preventieve handeling onder de vrijstelling valt en hetzelfde geldt voor een deel van een behandeling met een therapeutisch doel. Tevens kan volgens het Hof van Justitie een cosmetische ingreep onder de medische vrijstelling vallen. In het laatste geval is het aan de behandelend arts om te bepalen of er een therapeutisch doel achter de behandeling zit.

Uit de jurisprudentie kan men concluderen dat lidstaten van de Europese Unie vrij zijn om te bepalen welke beroepen onder het regime van de medische vrijstelling vallen. Lidstaten moeten een medicus die een behandeling uitvoert toegang geven tot de medische vrijstelling (wanneer hij hier nog niet onder valt), indien de handeling dezelfde kwaliteit heeft als wanneer een ander gespecialiseerde medicus of paramedicus (die wel onder de medische vrijstelling valt) of een daarmee vergelijkbare persoon de handeling zou verrichten.

Zeer belangrijk voor het Hof van Justitie is de fiscale neutraliteit: deze moet te allen tijde gewaarborgd worden. Soortgelijke diensten moeten volgens het Hof van Justitie hetzelfde behandeld worden.

⁴⁰ <https://www.bigregister.nl/registratie/inhetbigregister/wetenregelgeving/>

5.2 Voorwaarden medische vrijstelling btw uit Nederlandse wetgeving en Nederlandse jurisprudentie

Uit het besluit van de Nederlandse staatssecretaris kunnen vijf voorwaarden worden gehaald, waaraan voldaan moet worden om gebruik te kunnen maken van de medische vrijstelling in de btw. De vijf voorwaarden zijn:

- *De diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de wet BIG;*
- *De diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens;*
- *Voor zover de wet BIG daarin voorziet, zijn de beroepsbeoefenaren in het daartoe ingestelde register ingeschreven;*
- *De verrichte diensten behoren tot het deskundig gebied van de betrokken beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding;*
- *Het gaat om diensten verricht aan de individuele patiënt.⁴¹*

Uit de zaak van de medische tatoeëerder blijkt dat indien men geen BIG-opleiding heeft gevolgd en niet BIG-geregistreerd is, men toch onder de medische vrijstelling kan vallen. Soortgelijke of dezelfde handelingen moeten gelijk worden behandeld volgens de Hoge Raad. De fiscale neutraliteit moet immers gewaarborgd zijn.

Kijkend naar de twee uitspraken van rechtbank Breda wordt de importantie van de fiscale neutraliteit maar weer eens benadrukt. Soortgelijke behandelingen moeten hetzelfde behandeld worden. De behandelingen dienen dan wel een eenzelfde kwaliteit te bevatten.

5.3 Verschil medische vrijstelling Btw-richtlijn en Nederlandse wetgeving

Zoals eerder beschreven heeft de Nederlandse wetgever ervoor gekozen om de kwalificerende beroepen voor de medische vrijstelling in de btw op te nemen in het BIG-register in de Wet BIG. Men kan stellen dat dit BIG-register te nauw is beschreven. De fiscale neutraliteit wordt niet gewaarborgd. In verschillende jurisprudentie van het Hof van Justitie en de verschillende rechtsorganen in Nederland is naar voren gekomen, dat dit een zeer belangrijk punt is, waar veel waarde aan wordt gehecht. Verschillende medici vallen op dit moment niet onder de reikwijdte van de medische vrijstelling in de btw. Terwijl concurrerende medici die soortgelijke diensten leveren, wel onder de medische vrijstelling vallen. Hierdoor is er geen sprake van fiscale neutraliteit. In dit hoofdstuk zal er met name in worden gegaan op de osteopaat en de acupuncturist.

5.3.1 Osteopaat

Blijkens het voorbeeld van de osteopaat zou men kunnen stellen dat het BIG-register in de Wet BIG te streng selecteert. Een osteopaat levert medische behandelingen met een therapeutische doel en daarmee voldoet hij/zij aan de

⁴¹ BLKB2013 810M, OB, besluit aanpassing medische btw vrijstelling

voorwaarde die door het Hof van Justitie is gesteld in het arrest Rosenmayr.⁴² Een osteopaat volgt een studie die qua duur en kwaliteit vergelijkbaar is met andere (para)medische hbo-opleidingen en daarmee lijkt de kwaliteit gewaarborgd. De kosten van de behandeling van de osteopaat worden (deels) vergoed door een aanvullende zorgverzekering. Dit was in de zaak chiropractor⁴³ genoeg voor de Rechtbank Breda, om de kwaliteit van de behandelingen te waarborgen. Het beroep osteopaat is echter niet opgenomen in het BIG-register in de Wet BIG en dus kunnen osteopaten geen gebruik maken van de medische vrijstelling. Om die reden zijn zij verplicht btw te berekenen over de door hem/haar geleverde diensten. Een fysiotherapeut verricht vergelijkbare handelingen en valt wel onder het BIG-register in de Wet BIG en kan dus gebruik maken van de medische vrijstelling in de btw.

Een vergelijkbaar voorbeeld is het beroep chiropractor. Hier is onlangs jurisprudentie over verschenen. In paragraaf 4.3.1.3 wordt deze zaak geanalyseerd. In deze zaak is door de rechtbank besloten dat een chiropractor aanspraak kan maken op de medische vrijstelling in de btw. Een chiropractor voert soortgelijke behandelingen met een therapeutisch doel als een fysiotherapeut (en een osteopaat) uit. De kwaliteit van de behandelingen door de chiropractor wordt gewaarborgd, omdat de kosten van de behandeling van de worden (deels) vergoed door een aanvullende zorgverzekering.

Mede met het oog op de uitspraak van de Rechtbank Breda in de zaak chiropractor⁴⁴ en de uitspraken van het Hof van Justitie in de arresten Solleveld⁴⁵ en Van den Hout-van Eijnsbergen⁴⁶ wordt in het geval van een osteopaat de fiscale neutraliteit niet gewaarborgd. Er zijn veel overeenkomsten tussen een osteopaat en een chiropractor. Zij voeren beiden soortgelijke behandelingen als een fysiotherapeut uit. Deze behandelingen hebben een therapeutisch doel. Tevens worden de behandelingen van een chiropractor en een osteopaat beiden vergoed door de zorgverzekeraar in geval van een aanvullende zorgverzekering. Een osteopaat zou ook aanspraak moeten kunnen maken op de medische vrijstelling.

De fiscale neutraliteit wordt niet gewaarborgd, omdat een osteopaat geen beroep kan doen op de medische vrijstelling en een fysiotherapeut wel.

5.3.2 Acupuncturist

Een ander voorbeeld is het beroep acupuncturist. Ook acupunctuur is niet opgenomen in de lijst van beroepen in het BIG-register in de Wet-BIG en dus kunnen acupunctuurbehandelingen niet in aanmerking komen voor de medische vrijstelling in de btw. Een acupuncturist streeft ernaar bij patiënten, middels het inbrengen van naalden, veelal chronische klachten weg te nemen. Daarmee streeft een acupuncturist een therapeutisch doel na en voldoet hij/zij formeel aan de voorwaarde die door het Hof van Justitie is gesteld in de zaak

⁴² HVJ EG, 14 september 2000, zaak C-384/98, Rosenmayr

⁴³ Rechtbank Breda, 29 mei 2015, AWB 14/7383, Chiropractor

⁴⁴ Rechtbank Breda, 29 mei 2015, AWB 14/7383, Chiropractor

⁴⁵ HVJ EG, 27 april 2006, C-443/04, Solleveld

⁴⁶ HVJ EG, 27 april 2006, C-44/04, Van den Hout-van Eijnsbergen

Rosenmayr.⁴⁷ Een acupuncturist die is aangesloten bij de Nederlandse Vereniging voor Acupunctuur weet zich gehouden aan bepaalde regels en voorwaarden van het beroep die zijn bedoeld om de kwaliteit van de branche te waarborgen.

Een aantal voorwaarden om lid te kunnen worden van de Nederlandse Vereniging voor Acupunctuur zijn:

- *u hebt een erkende vooropleiding gevolgd;*
- *u studeert aan of hebt met succes een erkende acupunctuuropleiding afgerond;*
- *u kunt bewijs overleggen van 240 stage-uren c.q. patiënt-contacturen;*
- *u beheerst de Nederlandse taal voldoende.*⁴⁸

Ook hier lijkt het dat acupuncturisten die zijn aangesloten bij de Nederlandse Vereniging voor Acupunctuur voldoen aan de voorwaarden die door Europa worden gesteld om gebruik te maken van de medische vrijstelling in de btw. De handelingen van een acupuncturist zijn gericht op de medische verzorging van patiënten en streven een therapeutisch doel na. Om lid te worden van de Nederlandse Vereniging voor Acupunctuur moet een acupuncturist voldoen aan een aantal hiervoor beschreven voorwaarden. Deze voorwaarde zijn er om de kwaliteit binnen de branche te waarborgen en met dat alles lijkt dus ook de kwaliteit gewaarborgd.

Een huisarts die een aanvullende opleiding volgt tot acupuncturist en vervolgens accupunctuur behandelingen verzorgt valt volgens de Rechtbank Breda⁴⁹ onder de medische vrijstelling. Een huisarts die tijdens zijn initiële opleiding tot (huis)arts verdiepingen volgt op het gebied van accupunctuur en vervolgens acupunctuur uitvoert, viel al onder de medische vrijstelling. Met het oog op de arresten Solleveld⁵⁰ en Van den Hout- Van Eijnsbergen⁵¹ waar is besloten dat soortgelijke handelingen hetzelfde moeten worden behandeld, moeten acupuncturisten aanspraak kunnen maken op de medische vrijstelling. Zij voeren een soortgelijke behandeling uit als de huisartsen (die gebruik kunnen maken van de medische vrijstelling). De behandelingen hebben een therapeutisch doel. De kwaliteit van de behandelingen wordt gewaarborgd door middel van de voorwaarden die gesteld worden door de NAAV.

Er is hier geen sprake van fiscale neutraliteit, omdat een acupuncturist geen gebruik kan maken van de medische vrijstelling en een (huis)arts, die acupunctuur uitvoert wel.

5.4 Aanbevelingen

Het BIG-register is te nauw beschreven. Medici die niet onder het BIG-register vallen en soortgelijke diensten uitvoeren als medici die wel onder het BIG-register vallen, kunnen geen gebruik maken van de medische vrijstelling. Gedacht kan worden aan een osteopaat en een acupuncturist. De fiscale

⁴⁷ HVJ EG, 14 september 2000, zaak C-384/98, Rosenmayr

⁴⁸ www.acupunctuur.nl

⁴⁹ Rechtbank Breda, 16 september 2014, AWB 14/1866, Huisarts

⁵⁰ HVJ EG, 27 april 2006, C-443/04, Solleveld

⁵¹ HVJ EG, 27 april 2006, C-44/04, Van den Hout-van Eijnsbergen

neutraliteit wordt hier niet gewaarborgd. De aanbeveling is om het BIG-register uit te breiden naar meerdere beroepen, die voldoen aan de voorwaarden die gesteld zijn in Europese Jurisprudentie. Zij moeten behandelingen uitvoeren met een therapeutisch doel en de kwaliteit van hun behandelingen moet gewaarborgd worden.

5.5 De Wet op de Beroepen in de Individuele Gezondheidszorg (BIG)

“Het doel van de Wet BIG is het bevorderen en bewaken van de kwaliteit in de gezondheidszorg.”⁵²

Verder is een groot gemis in de Wet BIG het ontbreken van de verplichting tot nascholing. Hoe kan de kwaliteit gewaarborgd worden wanneer er geen verplichting tot nascholing is? Het BIG-register is er om de kwaliteit van de medische handelingen te waarborgen, maar op dit punt schiet de BIG-registratie kennelijk tekort. Men zou kunnen stellen dat een osteopaat (die niet onder het BIG-register valt) die periodiek nascholingscursussen volgt meer kwaliteit levert dan een fysiotherapeut (die wel onder het BIG-register valt) die na het afronden van zijn studie geen nascholing meer heeft gevolgd. Inzichten en technieken binnen de medische wereld veranderen constant.

Het doel van de Wet BIG wordt niet behaald, door het gebrek aan nascholing. Het is daarom zinvol om een verplichting tot nascholing op te nemen in de Wet BIG.

5.6 Deelconclusie

Men kan stellen dat Nederland met het BIG-register, de begrippen *“medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”⁵³* te nauw heeft beschreven. Bijvoorbeeld een osteopaat en een acupuncturist voldoen naar mijn mening aan de voorwaarden uit de btw-richtlijn, om aanspraak te kunnen maken op de medische vrijstelling in de btw. Zij vallen echt niet onder de beroepen beschreven in het BIG-register en kunnen dus geen aanspraak maken op de medische vrijstelling in de btw. De behandelingen van een osteopaat en een acupuncturist zien op de medische verzorging van de mens en streven een therapeutisch doel na. Ook wordt de kwaliteit van de behandelingen gewaarborgd. De behandelingen van een osteopaat wordt vergoed door een aanvullende zorgverzekering. Een acupuncturist moet aan voorwaarden voldoen van de NAAV.

De fiscale neutraliteit wordt in de gevallen van een osteopaat en een acupuncturist niet gewaarborgd.

Het doel van de Wet BIG wordt niet bereikt. Het ontbreken van een verplichting tot nascholing in de Wet BIG is voor mij een groot gemis.

⁵² <https://www.bigregister.nl/registratie/inhetbigregister/wetenregelgeving/>

⁵³ artikel 132 lid 1, sub c, btw-richtlijn

Conclusie

In deze scriptie is onderzocht of Nederland de voorwaarden voor de medische vrijstelling uit de btw-richtlijn juist heeft geïmplementeerd in de nationale wetgeving.

Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie is duidelijk geworden, dat om beroep te kunnen doen op de medische vrijstelling, achter een medische behandeling een therapeutisch doel moet zitten.

Soortgelijke diensten moeten volgens het Hof van Justitie gelijk worden behandeld. De fiscale neutraliteit moet gewaarborgd worden. De behandelingen moeten dan wel een eenzelfde kwaliteit hebben. De kwaliteit moet gewaarborgd worden. Dit blijkt uit de arresten Solleveld⁵⁴ en Van den Hout- Van Eijnsbergen⁵⁵.

De onderzoeksvraag: *“In hoeverre is de medische vrijstelling, die wordt beschreven in de btw-richtlijn juist geïmplementeerd in de Nederlandse wet?”*, kan grotendeels negatief beantwoord worden.

Het BIG-register is te nauw beschreven. Verschillende medici kunnen geen afspraak maken op de medische vrijstelling in de btw, omdat ze niet vallen onder het BIG-register in de Wet BIG. Deze medici voeren soortgelijke handelingen met een therapeutisch doel uit als collega's, die met hun beroep wel onder het BIG-register vallen en wel aanspraak kunnen maken op de medische vrijstelling in de btw. Zij voeren een behandeling uit met eenzelfde kwaliteit. De kwaliteit wordt dus gewaarborgd. Echter de fiscale neutraliteit niet. Hierbij kan worden gedacht aan het voorbeeld van een osteopaat en een acupuncturist.

Een osteopaat levert soortgelijke diensten als een fysiotherapeut. Een osteopaat valt niet onder het regime van het BIG-register, een fysiotherapeut wel. De behandelingen van een osteopaat hebben een therapeutisch doel. De kwaliteit van de behandeling wordt gewaarborgd, omdat de kosten van de behandeling worden vergoed door een aanvullende zorgverzekering. Er is in dit voorbeeld geen sprake van fiscale neutraliteit, omdat een fysiotherapeut wel aanspraak kan maken op de medische vrijstelling en een osteopaat niet.

Een (huis)arts die tijdens zijn initiële opleiding tot arts verdieping heeft gevolgd met betrekking tot accupunctuur, of een (huis)arts die een aanvullende accupunctuur opleiding heeft gevolgd, valt voor accupunctuurbehandelingen onder de medische vrijstelling. Een acupuncturist niet. Terwijl ze soortgelijke behandelingen uitvoeren. De kwaliteit van de acupuncturist wordt gewaarborgd door de voorwaarden die gesteld worden door de NAAV. Er is hier in dit voorbeeld geen sprake van fiscale neutraliteit.

De aanbeveling is om het BIG-register uit te breiden naar de beroepen die voldoen aan de voorwaarden die worden gesteld door de btw-richtlijn en het Hof van Justitie. Onder andere kan gedacht worden aan de beroepen osteopaat en acupuncturist.

Het doel van de Wet BIG is niet behaald. Zonder de verplichting tot nascholing wordt de kwaliteit van de geleverde zorg niet gewaarborgd.

⁵⁴ HVJ EG, 27 april 2006, C-443/04, Solleveld

⁵⁵ HVJ EG, 27 april 2006, C-44/04, Van den Hout-van Eijnsbergen

Literatuurlijst

Websites:

www.acupunctuur.nl

<https://www.bigregister.nl/registratie/inhetbigregister/wetenregelgeving/>

Europees recht:

artikel 1 lid 2, Btw-richtlijn

artikel 132 lid 1, sub c, Btw-richtlijn

Eerste Richtlijn 67/227/EEG, achtste overweging

Europese jurisprudentie:

HVJ EG, 15 juli 1964, LJN BE3134, Costa/ENEL

HVJ EG, 5 februari 1963, [ECLI:EU:C:1963:1](#), Van Gent en Loos

HVJ EG, 26 februari 1968, zaak 152/84, Marshall

HVJ EG, 14 juli 1994 (zaak C-91/92), Faccini Dori

HVJ EG, 14 september 2000, zaak C-384/98, Rosenmayr

HVJ EG, 10 september 2002, Zaak C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kugler

HR 2 mei 2003, V-N 2003/24.18, Future Health Technologies Ltd

HVJ EG, 27 april 2006, C-443/04, Solleveld

HVJ EG, 27 april 2006, C-444/04, Van den Hout-van Eijnsbergen

HVJ EG, 18 november 2010, nr C-156/09, Verigen

HVJ EG, 21 maart 2013, nr. C-91/12, PFC Clinic AB

Nederlands recht:

artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, wet op de omzetbelasting 1968

BLKB2013 810M, OB, besluit aanpassing medische btw vrijstelling

Nederlandse jurisprudentie:

HR 19 april 2013, BNB 2013/146, Medische tatoeëerder

Rechtbank Breda, 16 september 2014, AWB 14/1866, Huisarts

Rechtbank Breda, 29 mei 2015, AWB 14/7383, Chiropractor

Literatuur:

M.E. van Hilten, & H.W.M. van Kesteren, (2012). *Omzetbelasting*. Deventer: Uitgeverij Kluwer BV

Overig:

Miljoenennota 2015