

Erasmus School of Economics

Masterthesis

De medische vrijstelling van voldoende kwaliteit?

Een onderzoek naar de verhouding van de medische vrijstelling in de Wet op de omzetbelasting 1968 en de vrijstelling in de btw-richtlijn

Naam: T.J. Bogaarts

Stud.nr: 356515

Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

Bergen op Zoom, 6 augustus 2015

Inhoud

1. Inleiding	3
2. De belasting over de toegevoegde waarde	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Heffingssystematiek.....	7
2.2.1 Algemeen	7
2.2.2 Aftrek van voorbelasting	9
2.2.3 Vrijstellingen.....	9
2.3 Het neutraliteitsbeginsel	10
2.3.1. Algemeen	10
2.3.2 Economische neutraliteit.....	12
2.3.3 Juridische neutraliteit	12
2.4 Het neutraliteitsbeginsel en het Hof van Justitie	14
2.4.1 Algemeen	14
2.4.2 Cumulatie van belasting.....	15
2.4.3 Neutraliteit tussen belastingplichtigen	16
2.4.4 Neutraliteit tussen transacties	17
2.4.5 Neutraliteit tussen eindverbruikers.....	18
2.5 Conclusie	18
3. De medische vrijstelling in de omzetbelasting.....	20
3.1 Inleiding	20
3.2 De medische vrijstelling in de Richtlijn	20
3.2.1 Inleiding	20
3.2.2 De Richtlijn.....	21
3.2.3 Sub conclusie	24
3.3 De medische vrijstelling in de Wet op de omzetbelasting 1968	24
3.3.1 Inleiding	24
3.3.2 De Wet BIG	25

3.3.3 De medische vrijstelling.....	28
3.3.4 Sub conclusie	36
3.4 Toetsing Nederlandse medische vrijstelling aan Europees recht.....	37
3.5 Conclusie	37
4. De medische vrijstelling in internationaal perspectief	39
4.1 België	39
4.2 Duitsland.....	40
4.3 Engeland.....	41
4.4 Resumerend	42
5. Voorstellen tot verbetering.....	43
5.1 Inleiding	43
5.2 Verbeteringsvoorstel binnen de Btw-Richtlijn	43
5.2.1 Aanpassen of verruimen Wet BIG	43
5.2.2 Wettelijk begrip opnemen	44
5.2.3 6% tarief aanvragen.....	45
5.2.4 De lijn uit pré-2008	45
5.3 Verbeteringsvoorstel met Richtlijn-aanpassing	46
5.3.1 Eenduidiger beleid: een afgebakende vrijstelling zonder ruimte voor lidstaten	46
5.3.2 Afschaffing vrijstelling(en) e/o moderniseren Richtlijn	46
5.3.3 Conclusie	48
6. Samenvatting en conclusie.....	50

1. Inleiding

Al in 1934 kende Nederland een belasting over de omzet. Deze belasting is sindsdien veel veranderd, tot 1969. De in 1969 geïntroduceerde omzetbelasting is de omzetbelasting die we vandaag kennen als de belasting over de toegevoegde waarde. Het karakter is het enige wat niet veranderd is. De omzetbelasting is altijd een verbruiksbelasting geweest. Dit betekent dat de belasting op de verbruiker moet drukken.

Op Europees niveau zijn in 1969 de eerste twee richtlijnen voor de belasting over de toegevoegde waarde vastgesteld. Met de vaststelling van de Eerste Richtlijn werden de lidstaten verplicht om een omzetbelasting in te voeren die werkt volgens het stelsel van aftrek van voorbelasting.¹ De Tweede Richtlijn schreef de lidstaten voor om bepaalde regelingen en vrijstellingen in de wet op te nemen.² De Tweede Richtlijn is in 1977 vervangen door de Zesde Richtlijn.³ Met de komst van de Zesde Richtlijn is er een vrijstelling voor de geneeskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen (in het vervolg aangeduid als ‘de medische vrijstelling’) opgenomen in artikel 13 van de Zesde Richtlijn, waarbij de omschrijving hiervan werd overgelaten aan de lidstaten.

Per 2007 is de Zesde Richtlijn vervangen door de Richtlijn 2006/112/EEG (de Btw-Richtlijn), en daarmee de verwoording van de vrijstelling. In de Btw-Richtlijn is in artikel 132 lid 1 letter c opgenomen dat de medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de lidstaat is vrijgesteld van omzetbelasting. De medische vrijstelling heeft tot gevolg dat de belastingplichtige die onder de reikwijdte van de vrijstelling valt geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Daarnaast kent de medische vrijstelling door de omschrijving aan de lidstaten te laten, veel invloed toe aan de nationale wetgever om de vrijstelling in te vullen.

Voor de uitleg van de medische vrijstelling op Europees niveau is de jurisprudentie van het Hof van Justitie leidend. Het doel van de medische vrijstelling is te voorkomen dat de gezondheidszorg ontoegankelijk wordt vanwege te hoge kosten indien medische handelingen onderworpen zouden worden aan omzetbelasting.⁴ Hetzelfde geldt voor handelingen die nauw samenhangen met de directe medische handeling. Om die reden moet de medische vrijstelling niet bijzonder strikt worden uitgelegd en is het doel van de handeling leidend. Indien een handeling het doel heeft ‘de geneeskundige verzorging van de mens (een

¹ Eerste Richtlijn nr. 67/227/EEG.

² Tweede Richtlijn nr. 67/228/EEG.

³ Zesde Richtlijn nr. 77/388/EEG.

⁴ HvJ 11-01-2001, C-76/99 (Commissie/Frankrijk), r.o. 23.

handeling met een therapeutisch doel)' moet de betreffende handeling onder de reikwijdte van de vrijstelling vallen.

In het verlengde hiervan ligt het arrest HvJ 27-04-2006, nr. C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen). In het arrest is een 'kwaliteitsvereiste' van de medische handeling geformuleerd. Dit kwaliteitsvereiste vloeit voort uit (i) het doel van de bepaling en (ii) het beginsel van de fiscale neutraliteit:

(i) Het doel van de medische vrijstelling is om de geneeskundige verzorging van de mens vrij te stellen van omzetbelasting. Doordat de verzorging moet plaatsvinden in het kader van de uitoefening van een (para-)medisch beroepsbeoefenaar wordt impliciet een gedegen vooropleiding vereist. Door de vooropleidingseis is impliciet een voldoende kwaliteitsniveau vereist van de dienstverrichter voor de toepassing van de medische vrijstelling.

(ii) Het beginsel van de fiscale neutraliteit is inherent aan het gemeenschappelijke omzetbelastingstelsel en verzet zich tegen een verschillende behandeling van soortgelijke (concurrerende) diensten voor de omzetbelasting.

Deze twee punten gecombineerd betekenen dat de toets voor de toepassing van de vrijstelling afhangt van de kwaliteit van de medische handelingen verricht door een beroepsbeoefenaar, en of deze zorgverlener expliciet genoemd wordt in de vrijstelling. Vervolgens gaat het Hof van Justitie nog een stap verder. Het kwaliteitsniveau van de medische handeling moet vanuit het oogpunt van de zorgontvanger beoordeeld worden.⁵ Hierdoor vallen in beginsel ook beoefenaren van niet-wetenschappelijk bewezen geneeswijzen onder de reikwijdte van de vrijstelling, voor zover deze vanuit het perspectief van de zorgontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft als een medisch beroepsbeoefenaar.

In de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 is de vrijstelling opgenomen in artikel 11 lid 1 letter g van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968).⁶ Wanneer de tekst van de vrijstelling in de Nederlandse wet nader wordt bekeken, valt op dat de Wet nadere eisen stelt aan de dienstverrichter. Er is de eis van een beroepsopleiding die onder de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg valt (Wet BIG). In artikel 3 van de Wet BIG is een limitatieve opsomming van beroepen opgenomen. Artsen, tandartsen, apothekers, gezondheidszorgpsychologen, fysiotherapeuten, verloskundigen en verpleegkundigen kunnen zich inschrijven in het BIG-register. Dit lijkt op zichzelf al een

⁵ HvJ 27-04-2006, nr. C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen), r.o. 40.

⁶ Deze vrijstelling is in het afgelopen decennia meerdere malen gewijzigd. Ik ga uit van de vrijstelling zoals die vandaag de dag in de Wet is opgenomen.

beperkende afbakening van de reikwijdte van de vrijstelling zoals die in de Richtlijn staat. De Richtlijn gaat uit van medische verzorging waarbij de kwaliteit van de prestaties van het subject belangrijk is, niet de status van het subject. Daarnaast vallen alleen handelingen die tot de deskundigheid van het beroep behoren en onderdeel zijn van de opleiding van het beroep van de dienstverrichter onder de nationale vrijstelling. Rechtbank Zeeland-West-Brabant merkt in deze op dat deze eis tot schending van het neutraliteitsbeginsel kan leiden.⁷ In de uitspraak draait het om een arts die ook acupuncturist is. De Rechtbank merkt op dat wanneer de vrijstelling kan worden toegepast door dienstverrichters waarbij acupunctuur onderdeel is van de opleiding, en niet toegepast kan worden door dienstverrichters waarbij acupunctuur geen onderdeel van de opleiding is terwijl deze handelingen wel kwalitatief gelijkwaardig zijn, dit tot een schending van het neutraliteitsbeginsel leidt. De Rechtbank merkt op dat dit, gezien de jurisprudentie van het Hof van Justitie, een beperking is van de reikwijdte van de vrijstelling.

Ik signaleer een spanningsveld tussen de Nederlandse medische vrijstelling en de Richtlijn. Dit spanningsveld is de aanleiding van mijn onderzoek. Ik ga onderzoeken of de medische vrijstelling zoals deze in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, Wet OB 1968 is opgenomen in overeenstemming is met Europees recht. Gezien de opmerking van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant verwacht ik verschillen tussen de Nederlandse vrijstelling en het Europees recht. Deze verschillen wil ik gaan bespreken in het kader van de algemene rechtsbeginselen in de Btw-Richtlijn. In het bijzonder in het kader van het neutraliteitsbeginsel. Mocht ik uitkomen in mijn onderzoek op een strijdigheid met het Europees recht, zal ik een verbeterde wettekst voorstellen.

Voor mijn onderzoek heb ik de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

Hoe verhoudt de Nederlandse vrijstelling in artikel 11 lid 1, letter g, ten eerste, sub a, Wet OB 1968 zich tot de vrijstelling in de richtlijn in artikel 132 en de jurisprudentie van het Hof van Justitie?

Omdat ik verschillen verwacht te constateren tussen de Nederlandse vrijstelling en het Europese recht heb ik naast de hoofdvraag een tweede vraag geformuleerd:

Zijn de gevonden verschillen te rechtvaardigen aan de hand van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting?

Wanneer de tweede vraag negatief beantwoord wordt beantwoord ik een derde onderzoeksvraag:

⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 16-09-2014, nr. AWB-14 1866.

Op welke wijze kan de medische vrijstelling in artikel 11 lid 1, letter g, ten eerste, sub a, Wet OB 1968 worden vormgegeven en/of op welke wijze kan de Btw-Richtlijn aangepast worden om tot een oplossing te komen?

Bij het formuleren van een oplossing bespreek ik, naast de gevolgen van de oplossing voor de medisch beroepsbeoefenaren, ook de politieke haalbaarheid. Ik besef me dat iedere oplossing (en verandering) politiek lastig kan liggen gezien de vele factoren die van invloed zijn. Denk hierbij bijvoorbeeld niet alleen aan de budgettaire gevolgen, maar ook aan de invloed van stemgerechtigden als die de prijzen van medische zorg zien stijgen of dalen of de verenigingen tegen kwakzalverij. Iedere politieke beslissing zal veel factoren mee moeten nemen in hun afweging en derhalve niet altijd kiezen voor de economisch efficiëntste oplossing. Ik ga proberen deze factoren mee te nemen in het geven van een oplossing voor de huidige problematiek.

Ik ga een antwoord geven op de vragen met behulp van een literatuuronderzoek. In het tweede hoofdstuk wordt de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW) besproken. In dit hoofdstuk wordt allereerst de heffingssystematiek van de BTW geschetst. Hierbij zal ook de verhouding van de Nederlandse Wet OB 1968 met de Btw-Richtlijn worden besproken. Daarnaast wordt in hoofdstuk 2 de verschillende vormen van het neutraliteitsbeginsel en jurisprudentie van het Hof van Justitie (hierna: HvJ) besproken, om het belang van neutraliteit te duiden. Hoofdstuk 2 vormt de basis van mijn onderzoek. In hoofdstuk 3 wordt er dieper ingegaan op de medische vrijstelling in Europees en nationaal verband en de reikwijdte ervan. In hoofdstuk 4 wordt gekeken hoe de vrijstelling in onze directe buurlanden is vormgegeven en tot slot worden in hoofdstuk 5 enkele oplossingen en aanbevelingen geformuleerd. Geëindigd wordt met een conclusie en een antwoord op de geformuleerde vragen.

2. De belasting over de toegevoegde waarde

2.1 Inleiding

De hoofdvraag van mijn onderzoek ziet op de vergelijking van de Medische vrijstelling in de Btw-Richtlijn met de vrijstelling in de Wet OB 1968. Voor het maken van deze vergelijking is het belangrijk om de systematiek en doelstellingen van de Btw te doorgronden, zodat niet alleen tekstuele verschillen geïdentificeerd kunnen worden maar ook verschillen in de uitleg van de vrijstelling. Met de invoering van de Btw-Richtlijn is beoogd een vergaande harmonisatie van de Btw te bewerkstelligen binnen de Europese Unie. In Nederland moet vanwege die harmonisatie een 'richtlijn-conforme' Wet ingevoerd worden. Artikel 288 van het Verdrag betreffende de werking van de EU stelt dat Richtlijnen verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat zijn en verplicht lidstaten om richtlijnen in de nationale wet op te nemen. Lidstaten zijn hierin vrij binnen het hiergenoemde kader om vorm en middelen te kiezen. Nederland heeft dit gedaan door middel van het invoeren van de Wet OB 1968. Hoofdstuk 2, waarin de systematiek en doelstellingen van de Btw-Richtlijn worden besproken, vormt om die reden de basis van mijn onderzoek.

De vervolgvraag van mijn onderzoek ziet op het bepalen of er een rechtvaardigingsgrond is voor de verschillen die ik verwacht te vinden in het kader van het neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel volgt uit de considerans van de Btw-Richtlijn. Uit de considerans en artikel 1 van de Btw-Richtlijn maak ik op dat de Btw is aan te merken als een algemene verbruiksbelasting waarbij het beginsel van neutraliteit belangrijk is. Dit volgt uit bijvoorbeeld de vergaande harmonisatie van tarieven en belastbare feiten tussen lidstaten. Later in hoofdstuk 2 wordt het neutraliteitsbeginsel uitgebreider besproken.

Zoals hiervoor blijkt, wordt hoofdstuk 2 aangevangen met een bespreking van de systematiek van de Btw. Hier wordt onder andere besproken wat de systematiek is van de Btw en de invloed van vrijstellingen op de heffing. Daarna wordt in onderdeel 2.3 het neutraliteitsbeginsel uitgebreider besproken. Hier zal onder andere de juridische-, economische, interne- en externe neutraliteit worden besproken. De bespreking van het neutraliteitsbeginsel eindigt met het kort bespreken van een aantal arresten van het Hof van Justitie om de reikwijdte van het neutraliteitsbegrip te verduidelijken. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

2.2 Heffingssystematiek

2.2.1 Algemeen

In artikel 1 en artikel 2 van de Btw-Richtlijn is de basis gelegd voor de belasting over de toegevoegde waarde. In artikel 1 van de Btw-Richtlijn is bepaald dat op goederen en

diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die evenredig is aan de prijs. In de considerans wordt het stelsel van aftrek van voorbelasting geduid als het van toepassing zijnde stelsel.⁸ Vervolgens wordt in artikel 2 van de Btw-Richtlijn geduid wat belastbare handelingen zijn in de zin van de Btw. Belastbare handelingen zijn de leveringen van goederen en het verrichten van diensten onder bezwarende titel door belastingplichtige. Wie belastingplichtig is voor de Btw, is bepaald in artikel 9 van de Btw-Richtlijn. Hier is bepaald dat *“eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”* belastingplichtig is voor de Btw. De brede formulering van wie subject is heeft tot gevolg dat medisch beroepsbeoefenaren belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting, en dus belastingplichtig zijn. Belastingplichtig zijn voor de Btw betekent dat de ondernemer een evenredig belastingtarief rekent over de prijs die hij aan zijn afnemers in rekening brengt voor de door hem geleverde prestaties.⁹ Daarnaast kan de ondernemer de aan hem berekende Btw in aftrek brengen. Hierdoor wordt netto de toegevoegde waarde belast (en voldaan) door de ondernemer.

Door het consequent in rekening brengen van Btw door ondernemers en de aftrek van voorbelasting, wordt de belasting door elke ondernemer ‘doorgeschoven’. Wanneer een prestatie verbruikt wordt door een gebruiker die geen aftrekrecht heeft, wordt de belastingdruk bepaald door het tarief dat van toepassing is. Binnen lidstaten is de Btw mededingingsneutraal en doordat de Btw-Richtlijn op Europees niveau geharmoniseerd is, benadert de Btw-Richtlijn neutraliteit tussen lidstaten. Binnen Nederland drukt op vergelijkbare prestaties dezelfde Btw. Tussen lidstaten benadert de Btw-Richtlijn neutraliteit omdat de lidstaten nog enige vrijheid hebben in bijvoorbeeld de bepaling van het van toepassing zijnde tarief. Binnen bepaalde bandbreedtes mogen lidstaten besluiten om een verlaagd tarief in te voeren voor aangewezen goederen en diensten en de hoogte van het normale tarief bepalen. Doordat het subject en object geharmoniseerd zijn, is het verschil tussen lidstaten minimaal.

Hierna wordt kort ingaan op twee hoofdelementen van de heffingssystematiek: de aftrek van voorbelasting (2.2.2) en de invloed van vrijstellingen op de heffing (2.2.3).

⁸ Er zijn verschillende stelsels om een verbruiksbelasting te heffen mogelijk. Denk bijvoorbeeld aan het stelsel waarin alleen de verkoper die direct aan de consument verkoopt Btw in rekening brengt.

⁹ Tenzij er een vrijstelling van toepassing is. Dan brengt de ondernemer geen Btw in rekening, en heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Zie voor de uitwerking van een vrijstelling in de Btw onderdeel 2.2.3.

2.2.2 Aftrek van voorbelasting

Het uitgangspunt van de Btw is dat een ondernemer de aan hem in rekening gebrachte belasting in aftrek kan brengen. Dit heeft tot gevolg dat de Btw uiteindelijk op de eindverbruiker drukt, en niet op de ondernemers in de productieketen. Tevens voorkomt dit cumulatie van de belasting in de productieketen.¹⁰

In de Btw-Richtlijn is het recht op aftrek van voorbelasting opgenomen in de artikelen 176 e.v. Hier staat dat het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat op het moment dat de belasting verschuldigd wordt aan de leverancier. Dit is het moment dat de prestatie verricht is én de factuur van de leverancier ontvangen wordt. De ontvangstdatum van de factuur bepaalt in dat geval in welk tijdvak de belasting in aftrek gebracht moet worden.¹¹

In de Wet OB 1968 is de aftrek van voorbelasting dwingend geformuleerd in artikel 2. In dat artikel staat dat op de verschuldigde belasting in aftrek *wordt* gebracht de voorbelasting. Artikel 2 dwingt in feite de ondernemer om de voorbelasting in aftrek te brengen. Samengevat is de systematiek van aftrek van voorbelasting als volgt: iedere ondernemer die belast presteert heeft in beginsel recht op aftrek van voorbelasting. In artikel 15 Wet OB 1968 is verwoord dat ‘voor zover’ de ondernemer de ingekochte goederen en diensten voor vrijgestelde prestaties of niet voor economische activiteiten gebruikt er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. In die gevallen zal de omvang van de aftrek van voorbelasting evenredig worden vastgesteld.

Bij het bespreken van het neutraliteitsbeginsel in onderdeel 2.3 wordt uitgebreider ingegaan op het effect van het systeem van aftrek van voorbelasting.

2.2.3 Vrijstellingen

De Btw-Richtlijn kent diverse vrijstellingen. Deze zijn opgenomen in de artikelen 132 e.v. van de Richtlijn. De vrijstellingen zijn in twee hoofdgroepen op te delen: de verplichte vrijstellingen en de facultatieve vrijstellingen. Bij deze laatste groep heeft de lidstaat een keuze om de vrijstelling al dan niet in de nationale wet op te nemen en kunnen zij vaak de reikwijdte van de vrijstelling beperken. De hoofdmoot van de vrijstellingen ziet op activiteiten van algemeen belang. Zo is er een vrijstelling voor onderwijs, postleveringen, diensten en leveringen die nauw samenhangen met de openbare veiligheid en de beoefening van sport. Ook is er een vrijstelling die, kort samengevat, ziet op het verrichten van

¹⁰ Dit is anders wanneer er een vrijstelling van toepassing is in de productieketen, en de vrijstelling niet de laatste ondernemer is in de keten. De vrijstellingen worden later in onderdeel 2.2.3 uitgebreider besproken.

¹¹ HvJ 29 april 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf), *NTR* 2004/671.

medische handelingen (de geneeskundige verzorging van de mens). Daarnaast zijn er facultatieve vrijstellingen voor het verrichten van financiële diensten. Globaal zou gezegd kunnen worden dat deze vrijstelling ziet op handelingen met erkent¹² geld en waardepapieren. Nederland heeft deze vrijstelling in de omzetbelasting opgenomen. Hierdoor hoeven bijvoorbeeld banken geen Btw in rekening te brengen voor zover hun diensten onder de reikwijdte van de vrijstelling vallen. Bijvoorbeeld voor het geven van een financieel advies moet een bank Btw in rekening brengen omdat deze prestatie niet onder de reikwijdte van de financiële vrijstelling valt. Voor het aanbieden van betalingsdiensten hoeft een bank dan weer geen Btw in rekening te brengen omdat deze prestatie onder de reikwijdte van de vrijstelling valt.

Wanneer een ondernemer vrijgestelde prestaties verricht, hoeft hij geen Btw te berekenen aan zijn afnemers. Het vrijgesteld zijn van Btw heeft echter ook een keerzijde: het recht op aftrek van voorbelasting ontbreekt. Door het ontbreken van dit recht betaalt de bank in feite de Btw. Dit volgt uit de systematiek: bij inkoop betaalt de bank de Btw aan de leverancier en zelf heeft de bank geen recht op aftrek van voorbelasting. Dit is de bekende paradox van de Btw: diegene die van de belasting vrijgesteld is, betaalt feitelijk de Btw.

In hoofdstuk 3 wordt uitgebreider ingegaan op de medische vrijstelling.

2.3 Het neutraliteitsbeginsel

2.3.1. Algemeen

Uit de systematiek van de Btw volgt dat de belasting hoort te drukken bij diegene die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Dit zijn idealiter consumenten/eindverbruikers, maar in de praktijk zijn dit ook de vrijgestelde ondernemers. Daarnaast is het een Europees doel om een interne markt te creëren, waarbij de omzetbelasting de mededingingsvoorwaarden niet vervalst en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmert. Denk bij mededingingsvervalsing bijvoorbeeld aan dat ondernemer A 6% btw berekent en ondernemer B over een soortgelijke prestatie 21% moet berekenen. Dan is ondernemer A door de btw goedkoper en is er geen gelijk speelveld tussen de ondernemers. Om de factoren die de mededinging kunnen vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten kunnen belemmeren zoveel mogelijk uit te schakelen is de Btw op Europees niveau geharmoniseerd.¹³ Om de mededinging niet te vervalsen - en de heffing zo neutraal mogelijk te laten verlopen - is het blijkens de considerans belangrijk de Btw zo algemeen mogelijk te heffen in alle fases van de productie en distributie van een goed en de heffing ook ziet op

¹² Denk bijvoorbeeld aan de problematiek rondom bitcoins (een virtuele munteenheid).

¹³ Overweging 4 in de considerans bij de Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006.

het verrichten van diensten.¹⁴ Om vervalsing van de mededingingsvoorwaarden, en schending van het neutraliteitsbeginsel, te voorkomen is het belangrijk dat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust. Zodoende heeft ook het Hof van Justitie geoordeeld dat het neutraliteitsbeginsel een grondbeginsel is van het btw-stelsel, en dat het beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten die met elkaar concurreren uit het oogpunt van de Btw verschillend worden behandeld.¹⁵

De vraag is welke betekenis moet worden gegeven aan het neutraliteitsbeginsel. Swinkels onderscheidt aan de hand van de arresten van het Hof van Justitie de volgende vier kernelementen: (het voorkomen van) cumulatie van belasting, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen transacties en de neutraliteit tussen eindverbruikers.¹⁶ Deze vier dimensies van Swinkels zijn in wezen terug te brengen tot twee 'overkoepelende' dimensies: de juridische en de economische.¹⁷ Onder de juridische dimensie verstaat Swinkels de neutraliteit tussen belastingplichtigen en neutraliteit tussen transacties. Onder de economische dimensie verstaat Swinkels de cumulatie van belastingen en neutraliteit tussen eindverbruikers. In grote lijnen hanteren Van Hilten en Van Kesteren dezelfde dimensies.¹⁸ Zij hanteren de volgende drie: economische (ofwel interne) neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit. Hierbij ziet de externe neutraliteit op de grensoverschrijdende elementen. De belastingdruk op ingevoerde goederen moet gelijk zijn aan de binnenlandse druk op hetzelfde goed terwijl bij uitvoer de teruggaaf gelijk moet zijn aan de binnenlandse belasting.¹⁹

Hierna wordt eerst de economische en juridische neutraliteit in algemene zin besproken. Bij de economische neutraliteit wordt ingegaan op de economische effecten van een uniforme verbruiksbelasting en de mededinging tussen belastingplichtige vanuit een economisch oogpunt (in feite de neutraliteit tussen eindverbruikers). Bij de juridische neutraliteit wordt ingegaan op de neutraliteit tussen belastingplichtige vanuit een juridisch oogpunt en de neutraliteit tussen transacties. Daarna wordt de reikwijdte die het Hof van Justitie aan het fiscale neutraliteitsbeginsel geeft besproken.

¹⁴ Ibid. Overweging 5.

¹⁵ Zie o.a.: HvJ 29-09-2009, C-29/08 (AB SKF), punt 67.

¹⁶ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW (diss)*, 2000, p. 26-40.

¹⁷ Zie ook: A.J. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM 131)*, Deventer: Kluwer (2009), p. 31-34.

¹⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer, 2012, p. 14-15.

¹⁹ Ibid.

2.3.2 Economische neutraliteit

Zoals eerder gezegd mag de omzetbelasting niet tot gevolg hebben dat de mededinging wordt vervalst. Het is immers de bedoeling dat de belasting volledig drukt op de eindverbruikers. Op die wijze is er een neutraliteit tussen eindverbruikers, omdat iedere eindverbruiker dezelfde belastingdruk ervaart. Van Hilten en Van Kesteren merken naar mijn mening terecht op dat als ondernemers de belasting niet volledig kunnen doorberekenen aan de eindverbruikers, de omzetbelasting de facto gaat fungeren als een bedrijfsbelasting.²⁰ Dit volgt uit het economische vraag- en aanbod stelsel: wanneer een uniform tarief wordt toegepast zal per goed de elasticiteit van de vraagcurve bepalen in hoeverre de vraag naar een goed beïnvloed wordt. Aangezien ieder goed zijn eigen vraagcurve heeft, werkt de uniforme omzetbelasting niet economisch neutraal. Idealiter zou ieder goed onderhevig moeten zijn aan een uniek voor dat goed te bepalen tarief. Dit is echter niet praktisch uitvoerbaar. Het behalen van volledige economische neutraliteit acht ik derhalve niet mogelijk.

2.3.3 Juridische neutraliteit

De Btw beoogt consumptieve bestedingen te belasten. Om te voorkomen dat de neutraliteit tussen belastingplichtige wordt geschaad, moet er op vergelijkbare goederen een gelijke belastingdruk rusten. Dit is tevens de neutraliteit tussen transacties. De belasting moet evenredig zijn aan de prijs en onafhankelijk van de lengte (of oorsprong) van de productie- en distributieketen.²¹ Het mag niet uitmaken of de eindverbruiker het goed bij ondernemer A of ondernemer B koopt voor de belastingdruk of waar het goed geproduceerd wordt. Het land waar het goed wordt verbruikt en het daar geldende tarief is bepalend voor de belastingdruk. In de literatuur wordt dit ook wel het bestemmingslandbeginsel genoemd.

Voor de neutraliteit tussen transacties is het al dan niet hebben van vrijstellingen in de productie- of distributieketen van grote invloed. Wanneer de vrijstelling zich in de keten - niet de laatste schakel - bevindt, zal hier de belasting cumuleren. Deze cumulatie zal dan doorwerken naar de laatste schakel in de keten en derhalve een prijsverhogend effect hebben. Deze cumulatie ontstaat doordat in de keten een schakel geen aftrek van voorbelasting heeft, en vanuit bedrijfseconomisch oogpunt de belasting die de ondernemer de facto dus moet betalen aan zijn leverancier zal willen afwentelen op zijn afnemers. Hierbij brengen ze geen Btw in rekening vanwege de vrijstelling, derhalve is er voor de

²⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer, 2012, p. 14.

²¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer, 2012, p. 14-15.

afnemers geen voorbelasting om af te trekken. Vervolgens zullen deze afnemers de door hun betaalde prijs willen doorberekenen aan hun afnemers.

Een voorbeeld ter illustratie. In beide voorbeelden is er sprake van een productieketen waarbij op de prestaties een belastingtarief van 25% van toepassing is. In voorbeeld 1 presteert ondernemer C vrijgesteld.

Voorbeeld 1:

	Inkoopprijs (incl. Btw)	Aftrek voorbelasting	Inkoopprijs (na aftrek)	Verkoopprijs (excl. Btw)	Btw	Verkoopprijs (incl. Btw)
A	0	0	0	200	50	250
B	250	50	200	400	100	500
C	500	0	500	700	0	700
Totaal		50			150	

Totale belastingdruk in voorbeeld 1: €150 – €50 = €100 (effectieve druk van 14,28%)

Uit het voorbeeld volgt dat doordat de vrijstelling in dit geval aan het einde van de productieketen zit de Btw niet cumuleert. Ook blijkt dat de vrijstelling aan het einde van de keten een voordeel inhoudt voor de consument. Het effectieve tarief is 14,28% terwijl het nominale tarief 25% is. Dit is anders wanneer ondernemer B vrijgesteld presteert.

Voorbeeld 2:

	Inkoopprijs (incl. Btw)	Aftrek voorbelasting	Inkoopprijs (na aftrek)	Verkoopprijs (excl. Btw)	Btw	Verkoopprijs (incl. Btw)
A	0	0	0	200	50	250
B	250	0	250	450	0	450
C	450	0	450	650	162	812
Totaal		0			212	

Totale belastingdruk in voorbeeld 2: €212 – €0 = €212 (effectieve druk van 26,11%)

Wanneer we voorbeeld 1 vergelijken met voorbeeld 2 valt allereerst op wat het gevolg is van een ondernemer die vrijgesteld presteert in de productieketen. Doordat ondernemer B zijn voorbelasting niet kan aftrekken moet hij, om dezelfde winstmarge te houden, zijn verkoopprijs verhogen. Doordat ondernemer C vervolgens geen Btw in rekening gebracht krijgt van ondernemer B moet ook hij zijn prijs verhogen om dezelfde winstmarge te houden. Hierdoor wordt er (i) in totaal meer Btw in rekening gebracht - en voldaan - en (ii) de effectieve belastingdruk boven het nominale tarief liggen. Dit komt doordat er Btw over Btw berekend wordt (cumulatie van belasting).

In onderdeel 2.4 wordt de reikwijdte van het fiscale neutraliteitsbeginsel aan de hand van verschillende arresten van het Hof van Justitie uiteengezet. Hier zal het voorgaande verder uitgewerkt worden aan de hand van de cases aldaar.

2.4 Het neutraliteitsbeginsel en het Hof van Justitie

2.4.1 Algemeen

Zoals eerder opgemerkt wordt in de considerans van de richtlijn veel waarde toegekend aan het neutraliteitsbeginsel. Opmerkelijk is het dan ook dat het neutraliteitsbeginsel geen primair recht is.²² Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel (secundair recht), aldus het Hof van Justitie. Ondanks dat het secundair recht is, speelt het een belangrijke rol bij de uitleg van vrijstellingen, het voorkomen van dubbele belastingheffing en de daarmee samenhangende aftrek van voorbelasting en de voorkoming van concurrentievervalsingen. Er zijn verschillende arresten die de neutraliteit van het stelsel 'bewaken', bijvoorbeeld ingeval van de vrijstellingen. Deze moeten strikt worden uitgelegd, maar niet zo strikt dat de vrijstelling geen effect meer heeft (een teleologische uitleg van de vrijstelling).²³ Zo ook de aftrek van voorbelasting. De belastingplichtige heeft een recht op aftrek, tenzij hij wist of had kunnen weten dat er sprake is van fraude in de keten.²⁴ Het hebben van recht op aftrek is een belangrijk recht en dient ter voorkoming van cumulatie van belasting. Daarnaast is er in de zin van de Btw sprake van maar één levering en verwerving van een goed over de landsgrenzen heen van lidstaten bij opvolgende leveringen met maar één transport over de landsgrenzen heen.²⁵

Het Btw-stelsel moet zoveel mogelijk neutraal heffen zonder de mededinging te vervalsen of het vrije verkeer van goederen en diensten te belemmeren. Om het hiervoor aangehaalde neutraliteitsbeginsel verder te verduidelijken en het belang van het beginsel te duiden zal worden enkele arresten van het Hof van Justitie uitgebreid besproken. Uit de arresten blijkt welke waarde het Hof toekent aan het neutraliteitsbeginsel en de reikwijdte van het neutraliteitsbeginsel verduidelijken. De reikwijdte wordt besproken aan de hand van de vier aspecten van Swinkels: (het voorkomen van) cumulatie van belasting, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen transacties en de neutraliteit tussen eindverbruikers.²⁶ Hierbij zal in verband met het onderzoek de nadruk liggen op de neutraliteit tussen belastingplichtigen.

²² HvJ 19-07-2012, C-44/11 (Deutsche Bank AG).

²³ HvJ 14-6-2007, C-445/05 (Werner Haderer).

²⁴ HvJ 6-7-2006, C439/04 en C-440/04 (Axel Kittel).

²⁵ HvJ 16-12-2010, C-430/09 (Euro Tyre Holding BV).

²⁶ J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss), 2000, p. 26-40.

2.4.2 Cumulatie van belasting

De cumulatie van belasting is nauw verbonden met het gehanteerde systeem van aftrek van voorbelasting. Doordat ondernemers de aan hen in rekening gebrachte Btw kunnen aftrekken als voorbelasting, wordt de belastingdruk als ware opgeschoven en cumuleert de Btw niet.

Het belang dat het Hof van Justitie aan het systeem van aftrek van voorbelasting hecht blijkt bijvoorbeeld uit het arrest Rompelman.²⁷ In dit arrest kochten de heer en mevrouw Rompelman een toekomstig appartementsrecht in een in aanbouw zijnde pand. Het appartementsrecht zag op een showroomruimte, die zij in de toekomst belast wilden verhuren. Rompelman wilde de Btw op de facturen van aannemers en de Btw berekend over het appartementsrecht aftrekken. De Hoge Raad stelde in deze procedure prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie. Nadat het Hof van Justitie het systeem van aftrek van voorbelasting uiteengezet heeft, komt zij tot de volgende (belangrijke) overweging:

“Uit bovengenoemde kenmerken valt af te leiden, dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen.”²⁸

Deze overweging van het Hof van Justitie benadrukt het belang van het systeem van aftrek van voorbelasting. Rompelman mocht in dit geval zijn recht op aftrek van voorbelasting al uitoefenen *voordat* hij Btw-belaste prestaties verricht. Om cumulatie van belastingen te voorkomen, en de ondernemer geheel te ontlasten van de Btw, is zogezegd de *intentie* om Btw belast te gaan presteren voldoende om het recht op aftrek van voorbelasting te gaan uitoefenen.

In het verlengde hiervan ligt het arrest Kühne.²⁹ In het arrest kocht de heer Kühne een (gebruikte) auto van een particulier zonder Btw. De auto gebruikte hij zowel zakelijk als privé. De afschrijvingen op de auto onderwierp het Finanzamt München naar evenredigheid van het privé gebruik aan Btw. In dit arrest overwoog het Hof van Justitie dat uit het systeem van de Btw volgt dat wanneer een bedrijfsgoed voor privé doeleinden gebruikt wordt er in beginsel Btw over voldaan dient te worden. Vervolgens overwoog het Hof van Justitie dat het privé gebruik alleen dan moet worden belast, wanneer voor dit goed recht op aftrek van

²⁷ HvJ 14-02-1985, C-268/83 (Rompelman).

²⁸ HvJ 14-02-1985, C-268/83 (Rompelman), r.o. 19.

²⁹ HvJ 27-06-1989, C-50/88 (Kühne).

voorbelasting van de bij de verkrijging erop drukkende belasting is ontstaan.³⁰ Door alleen in die gevallen het privé gebruik aan btw te onderwerpen wordt dubbele belasting - en dus strijdigheid met het beginsel van belastingneutraliteit - voorkomen.³¹

2.4.3 Neutraliteit tussen belastingplichtigen

De neutraliteit tussen belastingplichtigen ziet op gelijke fiscale behandeling tussen ondernemers. Dit is in verschillende arresten van het Hof van Justitie tot uiting gekomen. Om een indicatie te geven van het belang van de neutraliteit tussen belastingplichtige aan te geven worden hierna een aantal arresten besproken.

Het eerste arrest is het arrest Muys & De Winter.³² Muys & De Winter was een bouw-/aannemingsbedrijf dat voor particulieren woningen bouwde. Afnemers hadden de optie om pas bij oplevering de grondkoopprijs en aanneemsom te betalen tegen een rentevergoeding van 10%. De vraag was of de rentevergoeding onderdeel was van de koopsom of dat de rentevergoeding onder het bereik van de Btw-vrijstelling voor het verstrekken van leningen en kredieten valt. In rechtsoverweging 14 overwoog het Hof van Justitie het volgende:

“Deze uitlegging vindt steun in het doel van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk stelsel, namelijk de belastingplichtige gelijkheid van behandeling te waarborgen. Aan dit beginsel zou immers worden afgedaan indien een koper belasting verschuldigd was in het geval van kredietverlening door zijn leverancier, maar vrijstelling zou genieten indien hij zich liet financieren door een bank of een andere geldschieter.”³³

Uit deze overweging leid ik af dat de fiscale gelijke behandeling een belangrijk onderdeel is van het neutraliteitsbeginsel. Tevens leid ik hieruit af dat in beginsel de verrichte handeling bepalend is voor de toepassing van een vrijstelling. In het arrest Gregg & Gregg wordt dit door het Hof van Justitie explicieter verwoord.³⁴ Hier was sprake van een verpleeghuis, dat geëxploiteerd werd door een niet-rechtspersoonlijkheid bezittende partnership naar Noord-lers recht. Om de Btw te kunnen aftrekken van een uitbreiding wilde het echtpaar zich registreren als Btw-plichtige. Het echtpaar betoogde dat zij niet onder de reikwijdte van de vrijstelling viel, omdat de vrijstelling de suggestie wekte dat er een rechtspersoonlijkheid geëist werd voor de toepassing. Het Hof van Justitie overwoog het volgende:

“Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich er namelijk meer in het bijzonder tegen, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij

³⁰ HvJ 27-06-1989, C-50/88 (Kühne), r.o. 8.

³¹ HvJ 27-06-1989, C-50/88 (Kühne), r.o. 10.

³² HvJ 27-10-1993, C-281/91 (Muys & De Winter).

³³ HvJ 27-10-1993, C-281/91 (Muys & De Winter), r.o. 14.

³⁴ HvJ 07-09-1999, C-216/97 (Gregg & Gregg).

de BTW-heffing. Aan dit beginsel zou dus afbreuk worden gedaan, wanneer de vrijstelling voor de handelingen van in artikel 13A, lid 1, sub 2 en g, genoemde inrichtingen en organisaties zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent.”³⁵

Een ander illustrerend arrest is het arrest Fischer.³⁶ De heer Fischer organiseerde illegale kansspelen. De Duitse belastingdienst kwam hem op het spoor en legde Fischer een naheffingsaanslag Btw op. De vraag was of deze illegale kansspelen wel waren onderworpen aan Btw-heffing. Het Hof van Justitie overwoog dat omdat de in het hoofdgeding omstreden illegale kansspelen concurreren met legale activiteiten het fiscale neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat zij vanuit het oogpunt van de Btw anders worden behandeld. Legale kansspelen vielen onder de reikwijdte van een vrijstelling. Om die reden waren illegale kansspelen vrijgesteld van Btw-heffing.

Bij de neutraliteit tussen belastingplichtigen is het blijkens de arresten van het Hof van Justitie belangrijk dat de concurrentie niet verstoord wordt door de heffing van de Btw. De vergelijkingsmaatstaf is de geleverde prestatie en is de ondernemer die de prestatie verricht in beginsel niet van belang. Op deze manier wordt een neutraliteit tussen belastingplichtige bewerkstelligd.

2.4.4 Neutraliteit tussen transacties

Het neutraliteitsbeginsel ziet ook op de neutraliteit tussen transacties. Eerder is al besproken dat soortgelijke transacties gelijk behandeld moeten worden. De neutraliteit tussen transacties stelt dat het neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat er onderscheid gemaakt wordt tussen legale en illegale prestaties.³⁷ Dit kwam ter sprake in de eerder besproken uitspraak Fischer. Het enkele feit dat Fischer niet over de juiste vergunning beschikte voor zijn kansspelen stond niet de toepassing van de vrijstelling in de weg.

Overigens geldt dit niet voor prestaties die illegaal zijn in alle lidstaten, zoals de handel in softdrugs. Deze vallen niet onder de reikwijdte van de Btw-Richtlijn en daarbij is vanwege de bijzondere kenmerken van de prestatie elke mededinging tussen een legale en illegale economische sector uitgesloten.³⁸

³⁵ Ibid. r.o. 20.

³⁶ HvJ 11-06-1998, C-283/95 (Fischer).

³⁷ HvJ 11-06-1998, C-283/95 (Fischer), r.o. 22.

³⁸ HvJ 29-06-1999, C-158/98 (Coffeeshop Siberië), r.o. 21.

2.4.5 Neutraliteit tussen eindverbruikers

Tot slot de neutraliteit tussen eindverbruikers. Waar het hiervoor zag op de gelijke behandeling van ondernemers, ziet de neutraliteit tussen eindverbruikers op de gelijke behandeling van eindverbruikers. Dit ziet anders dan het tegengaan van cumulatie van belasting - wel heffing en geen recht op aftrek van voorbelasting - op de situatie waarin wel aftrek van voorbelasting plaatsvindt en geen heffing. Dit is bijvoorbeeld wanneer een zaak zakelijk wordt gekocht en vervolgens naar privé wordt onttrokken.³⁹ In dit geval heeft de belastingplichtige eerst de mogelijkheid om de Btw over een goed af te trekken en deze vervolgens privé te consumeren. Dit levert een ongelijkheid op met consumenten omdat deze geen mogelijkheid heeft om Btw in aftrek te brengen. Ook gaat dit tegen de gedachte achter de Btw als verbruiksbelasting in. Om die reden moet een dergelijk verbruik gecorrigeerd worden.

2.5 Conclusie

Het is een Europees doel om een interne markt te creëren met een vrij verkeer van goederen en diensten tussen de lidstaten. Met de invoering van de Btw-Richtlijn is beoogd een vergaande harmonisatie van de Btw te bewerkstelligen. In Nederland moet de Btw richtlijn conform in- en uitgevoerd worden.

In de Btw-Richtlijn is bepaald dat over goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die evenredig is aan de prijs. De belasting wordt in rekening gebracht door - en voldaan door - ondernemers. Door de brede formulering van het ondernemersbegrip in de Btw-Richtlijn zijn de medische beroepsbeoefenaren Btw-ondernemer.⁴⁰ Dit betekent dat zij in beginsel een belasting berekenen over hun diensten die evenredig is aan de prijs en dat zij de aan hun in rekening gebrachte Btw door hun leveranciers mogen aftrekken als voorbelasting. Hierdoor wordt de toegevoegde waarde belast en voldaan door de ondernemer. Deze belasting drukt idealiter volledig op de eindverbruiker. De eindverbruiker kan de consument zijn maar ook een vrijgestelde ondernemer. Door de werking van een vrijstelling heeft de vrijgestelde ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Hierdoor betaalt de ondernemer de belasting aan zijn leverancier, maar hoeft hij ook geen Btw in rekening te brengen aan zijn afnemers.

Het is blijkens de considerans belangrijk om de Btw zo neutraal mogelijk te heffen. Dit om te voorkomen dat de mededinging wordt vervalst en het vrije verkeer van goederen en

³⁹ HvJ 23-04-2009, C-460/07 (Sandra Puffer), HvJ 26-09-1996, C-230/94, (Renate Enkler).

⁴⁰ Over het algemeen is ook de medische vrijstelling op de medische beroepsbeoefenaren van toepassing. Hierover later meer in hoofdstuk 3.

diensten zo weinig mogelijk te belemmeren. Het belang van het neutraliteitsbeginsel blijkt niet alleen uit de considerans van de Btw-Richtlijn. Ook het Hof van Justitie heeft veel zaken benaderd vanuit het neutraliteitsbeginsel. Daarbij heeft het Hof benadrukt dat het beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten die met elkaar concurreren uit het oogpunt van de Btw verschillend worden behandeld. De neutraliteitsvormen waar het Hof van Justitie zich over heeft uitgelaten zijn (het voorkomen van) cumulatie van belasting, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen transacties en de neutraliteit tussen eindverbruikers.

In de literatuur wordt het neutraliteitsbeginsel breder uitgelegd. In de literatuur wordt gesproken over economische-, juridische en externe neutraliteit. De Btw is economisch neutraal wanneer het gedrag van eindverbruikers niet wordt beïnvloed. Doordat voor economische neutraliteit een gedifferentieerd goederen- of diensten-specifiek tarief van toepassing moet zijn op elk goed of dienst, is economische neutraliteit in de praktijk niet haalbaar. Juridische neutraliteit houdt in dat de belasting evenredig is aan de prijs, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen. Het zou niet mogen uitmaken voor de belastingdruk of de eindverbruiker het goed bij ondernemer A of ondernemer B koopt. Ook mag het blijken het bestemmingslandbeginsel niet uitmaken in welk land het goed geproduceerd is.

3. De medische vrijstelling in de omzetbelasting

3.1 Inleiding

Zoals eerder opgemerkt in onderdeel 2.2.3 kent de belasting over de toegevoegde waarde verschillende vrijstellingen. Deze vrijstellingen vormen de facto een inbreuk op het rechtskarakter van de Btw waarin iedere ondernemer een strikt evenredige belasting over de prijs dient te berekenen. De ondernemer die vrijgesteld is van de Btw berekent deze belasting niet. Daartegenover staat dat de “vrijgestelde” ondernemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.

Het belang van paramedici bij de vrijstelling

(Para)medici, zoals fysiotherapeuten, osteopaten enzovoorts hebben omdat in de regel hun prestaties voornamelijk diensten zijn weinig voorbelasting om af te trekken. (Dit is anders wanneer zij onroerend goed of medische apparatuur aanschaffen, of beter gezegd wanneer zij voldoende vooraftrek hebben om de belasting die zij in rekening moeten brengen tegen af te zetten.) Daarentegen zouden zij wel Btw moeten berekenen over hun diensten. Deze belasting werkt kostprijsverhogend (of opbrengst-verlagend wanneer zij deze niet volledig kunnen doorbelasten aan afnemers). Daarom zullen deze (para)medici veelal onder de vrijstelling willen vallen.

In hoofdstuk 3 wordt dieper ingegaan op de medische vrijstelling in de Btw. In onderdeel 3.2 wordt de medische vrijstelling in de Richtlijn uitgebreid besproken. Hier wordt onder andere ingegaan op de doelstelling van de medische vrijstelling en de reikwijdte van de vrijstelling in de Richtlijn aan de hand van jurisprudentie. In onderdeel 3.3 wordt de reikwijdte van de vrijstelling in de Wet OB 1968 aan de hand van de wetsgeschiedenis, besluiten en jurisprudentie besproken. Ten slotte vindt er een toetsing plaats van de vrijstelling in de Wet OB 1968 aan de vrijstelling in de Richtlijn. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

3.2 De medische vrijstelling in de Richtlijn

3.2.1 Inleiding

Met als doel om de medische verzorging betaalbaar te houden is in de Btw-Richtlijn een vrijstelling opgenomen voor medische verzorging.⁴¹ De medische vrijstellingen in de Richtlijn zijn opgenomen in artikel 132. In artikel 132, lid 1, onderdeel b tot en met e, zijn

⁴¹ HvJ 11-01-2001, C-76/99 (Commissie/Frankrijk), r.o. 23.

vrijstellingen voor prestaties opgenomen die zien op ziekenhuisverpleging, medische verzorging (door instellingen of zelfstandig beroepsbeoefenaren), leveringen van organen of bloed en handelingen verricht door tandtechnici. In dit onderzoek ligt de focus op de vrijstelling voor zelfstandig beroepsbeoefenaren. De overige vrijstellingen zijn voor mijn onderzoek niet van belang en worden derhalve niet besproken.

In de Wet OB 1968 zijn de vrijstellingen opgenomen in artikel 11. Vanwege de vergaande harmonisatie van de Btw in de Richtlijn moet de vrijstelling in de Wet OB 1968 ‘richtlijnconform’ worden uitgelegd.⁴² Om die reden wordt de vrijstelling in nationaal verband besproken in onderdeel 3.3 en getoetst aan de vrijstelling in de Richtlijn in onderdeel 3.4

3.2.2 De Richtlijn

De vrijstelling in de Richtlijn is opgenomen in artikel 132, lid 1, onderdeel c, en 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.”

Uit de vrijstelling volgen twee cumulatieve eisen: (i) er moet sprake zijn van medische verzorging en (ii) de medische verzorging moet verricht zijn in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.⁴³ Deze twee eisen worden afzonderlijk besproken.

Belangrijk is om op te merken dat doorgaans het Hof van Justitie oordeelt dat vrijstellingen strikt uitgelegd dienen te worden, maar dat de interpretatie van de medische vrijstelling vanwege de doelstelling niet bijzonder strikt is.⁴⁴ De doelstelling van de Btw-Richtlijn is zoals eerder al genoemd dat er mededingingsneutraal een belasting strikt evenredig aan de prijs wordt geheven van goederen en diensten. Vrijstellingen zijn in die zin een inbreuk op deze doelstelling. De doelstelling van de medische vrijstelling is het betaalbaar houden van de zorg.

(i) Medische verzorging

Het begrip medische verzorging in de Richtlijn legt het Hof van Justitie uit als handelingen met een therapeutisch doel.⁴⁵ Volgens het Hof van Justitie leent het begrip medische verzorging zich voor handelingen die zien op het stellen van diagnoses, behandeling en, voor

⁴² Artikel 288 Verdrag betreffende de werking van de EU. Zie ook onderdeel 2.1 van mijn onderzoek.

⁴³ HvJ 10-09-2002, C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler), r.o. 27.

⁴⁴ HvJ 11-01-2001, C76/99 (Commissie tegen Frankrijk), r.o. 23.

⁴⁵ HvJ 14-09-2000, C-384/98 (D.), r.o. 19.

zoveel mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen.⁴⁶ Kort gezegd, het doel waarmee de prestaties verricht worden, bepaalt of de vrijstelling kan worden toegepast.⁴⁷

Ook handelingen die nauw samenhangen met handelingen met een therapeutisch doel zijn vrijgesteld van de Btw. Bijvoorbeeld het nemen van monsters voor analyse.⁴⁸ Bij dergelijke handelingen moet het doel waarvoor deze monsters worden genomen in aanmerking worden genomen. Wanneer een daartoe bevoegde gezondheidswerker voor het maken van zijn diagnose en met een therapeutisch doel voorschrijft, dat een monster van zijn patiënt een analyse ondergaat, moet de overdracht van het monster, die logischerwijs tussen de monsterneming en de uiteindelijke analyse plaatsvindt, ook de Btw vrijstelling genieten omdat deze nauw samenhangt met de handelingen met een therapeutisch doel.⁴⁹ Dit om te zorgen dat medische verzorging en ziekenhuisverpleging niet ontoegankelijk worden vanwege de verhoogde kosten indien dergelijke handelingen, of handelingen die daar nauw mee samenhangen, onderworpen zouden zijn aan de Btw.⁵⁰

(ii) Uitoefening van medische en paramedische beroepen zoals omschreven door de lidstaat

In de uitspraak Kügler is door het Hof van Justitie bepaald dat de tweede eis geïnterpreteerd kan worden als een eis dat de medische handelingen verricht worden door personen met de vereiste beroepskwalificaties.⁵¹ De uitspraak Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen geeft een vervolg hieraan doordat de beroepskwalificatie een zekere kwaliteitseis inhoudt.⁵²

De uitspraak Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen is een gevoegde zaak van de heer Solleveld en mevrouw Van den Hout-Van Eijnsbergen. Naast zijn werkzaamheden als fysiotherapeut presteerde Solleveld als stoorvelddiagnosticus. Hij hield zich bezig met 'storingen' in de kaak en in de mond die in het lichaam klachten veroorzaakten. Hij stelde diagnoses, stelde een behandelplan op en behandelde de patiënt eventueel in samenwerking met een medisch specialist. De vraag is of deze prestaties ondanks dat Solleveld niet BIG-geregistreerd is voor deze prestaties niettemin onder de reikwijdte van de vrijstelling moet vallen, omdat de vrijstelling ziet op de 'geneeskundige verzorging van de mens'.

Mevrouw Van den Hout-Van Eijnsbergen was een zelfstandig psychotherapeute waarbij ter zake van diensten verricht met een therapeutisch doel Btw is nageheven. De toen geldende

⁴⁶ Ibid. r.o. 18.

⁴⁷ Zie ook: A. van Dongen, 'Het DNA van de BTW', *BTWbrief* 2001, nr. 4, pp.6-9.

⁴⁸ HvJ 11-01-2001, C76/99 (Commissie tegen Frankrijk).

⁴⁹ Ibid. r.o. 24.

⁵⁰ Ibid. r.o. 23.

⁵¹ HvJ 10-09-2002, C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler), r.o. 27.

⁵² HvJ 27-04-2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen).

tekst van de medische vrijstelling zag alleen op personen die bevoegd waren de titel van arts of psycholoog te voeren.⁵³ De vraag was of de door mevrouw Van den Hout-Van Eijnsbergen geleverde diensten niettemin onder de reikwijdte van de vrijstelling moet vallen.

Het Hof van Justitie erkent dat de lidstaten een beoordelingsvrijheid hebben om paramedische beroepen te omschrijven.⁵⁴ Volgens het Hof staan lidstaten hierdoor in hun recht om beroepen, zoals in dit geval een psychotherapeute, uit te sluiten van de Btw-vrijstelling. Daarnaast overwoog het Hof om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te verzekeren de vrijstelling is voorbehouden aan zorgverleners die over de juiste beroepskwalificaties beschikken.⁵⁵ Daarnaast moet de vrijstelling alleen toepassing vinden voor die specifieke werkzaamheden op het gebied van de geneeskundige verzorging van de mens waarvoor de zorgverlener de kwalificaties heeft behaald.⁵⁶ Daarna benadrukt het Hof van Justitie het belang van het fiscale neutraliteitsbeginsel en overwoog het volgende:

“Wanneer een belastingplichtige verzoekt om zijn werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens te erkennen als onderdeel van de uitoefening van paramedische beroepen, teneinde in aanmerking te komen voor de BTW-vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, dienen de nationale rechterlijke instanties derhalve na te gaan of de bevoegde autoriteiten de grenzen van de door deze bepaling toegekende beoordelingsvrijheid hebben geëerbiedigd door rekening te houden met het door die bepaling nagestreefde doel en met het beginsel van fiscale neutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel”⁵⁷

Met het doel van de vrijstelling als voornaamste reden oordeelt het Hof van Justitie dat of de vrijstelling al dan niet toepassing vindt op de prestaties van een zorgverlener afhangt van het kwaliteitsniveau van de prestaties.⁵⁸ Het kwaliteitsniveau kan worden bepaald aan de hand van objectieve normen, gebaseerd op de beroepskwalificatie van de zorgverlener.⁵⁹ Daarna overwoog het Hof, met als voornaamste reden het fiscale neutraliteitsbeginsel, dat diensten die met elkaar in concurrentie staan uit het oogpunt van de Btw niet verschillend mogen worden behandeld.⁶⁰ Daarom overwoog het Hof van Justitie dat om vast te stellen of het om soortgelijke geneeskundige verzorging van de mens moet gekeken worden naar de

⁵³ Per 1 december 1997 vallen de psychotherapeuten onder de reikwijdte van de medische vrijstelling.

⁵⁴ HvJ 27-04-2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen), r.o. 33.

⁵⁵ Ibid. r.o. 34.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ HvJ 27-04-2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen), r.o. 36.

⁵⁸ Ibid. r.o. 37.

⁵⁹ Ibid. r.o. 38.

⁶⁰ Ibid. r.o. 39.

kwalificaties van de verleners. Wanneer de kwalificaties niet gelijk zijn kan de prestatie alleen als soortgelijk aangemerkt worden voor zover deze voor de zorgontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft.⁶¹

3.2.3 Sub conclusie

In de jurisprudentie is het doel van de medische vrijstelling duidelijk verwoord. De vrijstelling heeft als doel om de medische zorg betaalbaar te houden doordat er geen Btw berekend hoeft te worden. De BTW-Richtlijn zelf geeft geen invulling aan de begrippen in de medische vrijstelling. Uit de jurisprudentie volgt dat er een objectieve voorwaarde en een subjectieve voorwaarde geldt. De objectieve voorwaarde is dat de handeling een therapeutisch doel dient te hebben en de subjectieve voorwaarde is dat het subject zorg van voldoende kwaliteitsniveau levert. Voor de subjectieve voorwaarde is het arrest Solleveld-Van den Hout Eijnsbergen belangrijk. In dat arrest is door het Hof van Justitie besloten dat lidstaten een beoordelingsvrijheid hebben om te bepalen welke beroepskwalificaties van voldoende niveau geacht worden voor de toepassing van de vrijstelling. Deze beoordelingsvrijheid is niet onbeperkt. Rekening houdend met de doelstelling en het fiscale neutraliteitsbeginsel moet er, wanneer een belastingplichtige in eerste instantie geen recht heeft op de vrijstelling volgens de letter van de wet, getoetst worden of deze zorg levert van een vergelijkbaar kwaliteitsniveau als een belastingplichtige waar hij mee in concurrentie treedt die wél de vrijstelling op zijn prestaties mag toepassen. Wanneer de zorg van een vergelijkbaar niveau blijkt te zijn, mag de belastingplichtige de vrijstelling toepassen op zijn prestaties, aldus het Hof van Justitie. Medische handelingen die kwalitatief gelijk zijn moeten dus gelijk worden behandeld.⁶²

3.3 De medische vrijstelling in de Wet op de omzetbelasting 1968

3.3.1 Inleiding

In de Wet OB 1968 is de vrijstelling in de loop der jaren gewijzigd. Ik behandel in dit hoofdstuk de Nederlandse vrijstelling na het arrest Solleveld, startend met de wetwijziging per 1-1-2008. Bij deze wetwijziging is nauwer aangesloten bij de Btw-Richtlijn. Hiervoor was de medische vrijstelling te ruim. Voor 2008 zag de Nederlandse vrijstelling op medische prestaties die worden verricht in het kader van de uitoefening van het medische beroep. Deze reikwijdte omvat meer prestaties dan alleen medische prestaties met een therapeutisch doel. Deze reikwijdte omvatte ook het verrichten van bijvoorbeeld medische keuringen in het kader van verzekeringsdoeleinden.

⁶¹ Ibid. r.o. 40.

⁶² Elsevier (2010), 'BTW Almanak 2010', Reed Business: Amsterdam, pp. 187-189.

Overigens was de wetgever in eerste instantie van plan om in 2008 verschillende vormen van alternatieve geneeskunde uit te sluiten van de medische vrijstelling. Dit is door de Tweede Kamer via een amendement tegengehouden.⁶³ Het uitstel van deze uitsluiting had tot gevolg dat er een extra heffing van € 39 miljoen op wijn werd ingevoerd.

De Nederlandse medische vrijstelling in de Wet OB was dus te ruim⁶⁴, wat aanleiding was voor een wetwijziging. Gestart wordt met een bespreking van de Wet BIG, omdat hieraan door de wetgever door de jaren heen aan vastgehouden wordt met betrekking tot de subjectieve toets (het kwaliteitsvereiste).

3.3.2 De Wet BIG

Het was destijds niet helemaal duidelijk welke handelingen onder de medische vrijstelling vielen. Ook was er ongelijkheid tussen dienstverleners. Om deze twee redenen is aansluiting gezocht bij de Wet BIG. De Wet BIG heeft als doel om de kwaliteit te bewaken en te bevorderen van de (medische) beroepsuitoefening en het beschermen van de patiënt tegen ondeskundig en onzorgvuldig handelen door beroepsbeoefenaren. Het BIG-register is een beroepenregulering met tuchtrecht-mogelijkheden. Doordat de medische vrijstelling in de Wet OB 1968 aansluiting zoekt bij dit register, wordt de vrijstelling eenduidiger toegepast: namelijk alleen door ondernemers die in dit register opgenomen zijn.

Volgens artikel 3 van de Wet BIG zijn opgenomen in het register de volgende beroepen⁶⁵:

- Arts;
- Tandarts;
- Apotheker;
- Gezondheidszorgpsycholoog;
- psychotherapeut;
- fysiotherapeut;
- verloskundige; en
- verpleegkundige.

Daarnaast zijn middels artikel 34 Wet BIG nog verschillende beroepen aangewezen. Denk hierbij aan beroepen in de categorie apothekersassistenten, diëtisten, logopedisten en optometristen. Deze groepen hebben een wettelijk beschermde opleidingstitel en zijn bij algemene maatregel van bestuur erkend voor de Wet BIG.

⁶³ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Gepingpong met btw-vrijstelling voor (para)medici, Belastingbrief 2008/01.

⁶⁴ Zie ook: Conclusie A-G Saggio bij het arrest HvJ 14-09-2000, C-284/98 (Rosenmayr) en A. van Dongen, 'Wat komt eerst; subjectiviteit in de BTW', *NTFR* 2004/223.

⁶⁵ Zie ook: G.D. van Norden, G.J. Wennekes (2010), 'BTW-Gids 2010', Kluwer: Deventer, p. 44.

De invoering van de Wet BIG

Bij de invoering van de Wet BIG (vergaderjaar 1987/88) is in de Memorie van Antwoord een aantal interessante passages opgenomen. De belangrijkste passage voor mijn onderzoek in de Memorie van Antwoord is de volgende:

“Uitgangspunt dient naar ons oordeel in het algemeen te zijn dat er een bijzondere rechtvaardiging dient te zijn voor het in het leven roepen van regeling van overheidswege - met alle daaraan verbonden lasten - ten aanzien van een bepaalde beroepsgroep. Met de beslissing dat voor de ene beroepsgroep wettelijke regeling nodig is en voor de andere niet wil overigens niet gezegd zijn - wij zijn zulks eens met de leden van de fractie van D66 - dat daarmee de overheid een waarde-oordeel uitspreekt over het grotere of minder grote belang van de beroepsgroepen voor de gezondheidszorg. Inderdaad is wetgeving geen maatstaf voor de betekenis van een beroepsgroep voor de gezondheidszorg.”⁶⁶

Blijkens deze passage is met opname in de Wet BIG van bepaalde beroepen geen waardeoordeel beoogd. Dit in tegenstelling tot de geformuleerde doelstelling van de Wet BIG. Ook moet er een bijzondere rechtvaardiging zijn voor opname in de Wet BIG van beroepsgroepen. Deze bijzondere rechtvaardiging is verwoord in de volgende criteria⁶⁷:

‘(i) het moet gaan om een beroep waarvan een groot gedeelte van de beoefenaren zich zelfstandig rechtstreeks tot de maatschappij richten. Alsdan is er behoefte om de beoefenaren te registreren en een beschermde titel toe te kennen. Door het voeren van een titel en de informatie uit het register worden patiënten in staat gesteld de door de overheid erkende beoefenaren te herkennen (informatievoorziening richting publiek); of

(ii) er behoefte bestaat om:

hetzij tuchtrecht voor de beroepsgroep in het leven te roepen;

hetzij aan een groep beroepsbeoefenaren (geregistreerden) de bevoegdheid tot het verrichten van aan hen voorbehouden handelingen toe te delen;

hetzij voor een bepaalde beroepsgroep een systeem van periodieke registratie in te voeren.’

Indien er geen sprake was van een beroep waarvan een groot gedeelte zich rechtstreeks en zelfstandig tot het publiek richt, of geen van de andere drie behoeften bestaat, werd een beroepsgroep niet opgenomen in de Wet BIG. Er is bewust gekozen om bepaalde groepen niet op te nemen. Dit heeft zoals eerder gezegd niets te maken met de waardering/kwaliteit

⁶⁶ Kamerstukken II 1987/88, 19 522, nr. 7, p. 7.

⁶⁷ Kamerstukken II 1987/88, 19 522, nr. 7, p. 8.

van een beroep, maar met o.a. deregulering.⁶⁸ Er was destijds de wens van minder overheidsinmenging. Ook was de overheid destijds van mening dat beoordeling van de kwaliteit niet een overheidstaak was, maar deze verantwoordelijkheid beter bij de beroepsgroepen zelf kon liggen.

De tweede evaluatie van de Wet BIG

In de tweede evaluatie wordt besproken of de Wet BIG zijn doelen haalt en of deze wet voldoende toekomstbestendig is.⁶⁹ Uit de evaluatie volgt een aantal duidelijke kritiekpunten op de Wet BIG, en het daaruit volgende bruikbaarheid van de Wet BIG als kwaliteitsinstrument. Hierna worden de kritiekpunten besproken, voor zover relevant voor het onderzoek.

Uit het verslag over de toekomstbestendigheid volgt dat de Wet BIG zijn functie als kwaliteitswaarborgingsinstrument aan het verliezen is. Het is onderdeel van een structuur geworden, waarvan het eindniveau niet meer afhankelijk is van de Wet BIG, maar door de overige kwaliteitsregulering en concurrentie om kwaliteit op de markt. In dat kader kan volgens de onderzoekscommissie de ambitie van de Wet BIG om een prominent kader van de kwaliteit af te geven voor de burger worden gerelativeerd.⁷⁰ Dit komt mede doordat de verbinding tussen de registratie van beroepen en de kwaliteitswaarborging middels tuchtrecht veel minder sterk in de wet is gekomen. Zij komen tot de conclusie dat dit mede komt doordat uitbreiding van het register noodzakelijk is.

Tot slot komt de onderzoekscommissie tot de conclusie dat:

- (i) uit empirisch-onderzoek blijkt dat beroepsbeoefenaren en consumenten slechts in beperkte mate gebruik maken van het BIG-register; en
- (ii) de consument intussen ook andere bronnen raadpleegt voor informatie over hulpverleners; en
- (iii) het BIG-register wordt door consumenten als minst belangrijke overweging aangemerkt bij de keuze voor een zorgverlener.

Het hiervoor besprokene is tevens bevestigd door de Minister van VWS in een brief aan de Tweede Kamer inzake de opname van bepaalde beroepen in de Wet BIG.⁷¹ De Minister

⁶⁸ Dit blijkt uit veel antwoorden op vragen vanuit de Kamer in de Memorie van Antwoord (*Kamerstukken II 1987/88*, 19 522, nr. 7).

⁶⁹ Tweede evaluatie Wet op de beroepen in de gezondheidszorg, bijlage bij Kamerbrief over evaluatie wet BIG van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, 12 november 2013.

⁷⁰ Tweede evaluatie Wet op de beroepen in de gezondheidszorg, bijlage bij Kamerbrief over evaluatie wet BIG van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, 12 november 2013, p. 11.

⁷¹ Brief van de minister van VWS aan de Tweede Kamer d.d. 18-11-2014, nr. 686359-129097-MEVA).

schrijft: “Bepalend voor het al dan niet opnemen van een beroep in de Wet BIG is de vraag of wettelijke regeling noodzakelijk is om patiënten adequaat te beschermen. Daarnaast moet het beroep onder meer voldoende onderscheidend zijn van andere reeds gereguleerde beroepen.” Dit bevestigt de hiervoor besproken kritiek op de Wet BIG en onderschrijft de conclusie dat de Wet BIG niet bedoeld is om een kwaliteitsoordeel te geven over de medische prestaties.

Sub-conclusie Wet BIG

Op basis van het rapport en de brief aan de Tweede Kamer van de Minister van VWS concludeer ik dat de Wet BIG op zichzelf niet volstaat om te dienen als waarborging van het kwaliteitsniveau. De beroepen zijn in de Wet BIG opgenomen indien er een bijzondere rechtvaardiging was om de te voeren titel door de beroepsbeoefenaar strafrechtelijk te beschermen, en ze te onderwerpen aan tuchtrecht. Nadrukkelijk is bij de invoering door de wetgever aangegeven dat ze met opname in het register geen waardeoordeel over het betreffende beroep heeft beoogd. Dit, terwijl voor de medische vrijstelling in de omzetbelasting, blijkens de Btw-Richtlijn en jurisprudentie, wel een uitspraak over het kwaliteitsniveau van de zorgverlener gewenst is. Hierna wordt de medische vrijstelling in de Wet OB besproken, en waar nodig gerefereerd aan de hiervoor besproken kritiek op de Wet BIG.

3.3.3 De medische vrijstelling

De Wet OB per 1-1-2008

Op 1-1-2008 is de medische vrijstelling in de Nederlandse Wet OB 1968 gewijzigd. Per 1-1-2008 luidt de vrijstelling in artikel 11, lid 1, onderdeel g, ten eerste, als volgt:

“[Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:] gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg alsmede gezondheidskundige verzorging van de mens door psychologen; de diensten die door tandtechnici als zodanig worden verricht; de leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici; het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen.”

In deze tekst is duidelijk de gelijkenis met de Btw-Richtlijn zichtbaar. Ook is de invulling van de beroepskwalificaties zichtbaar doordat er aansluiting is gezocht bij de Wet BIG.⁷²

⁷² Hierbij de kritische noot dat de Wet BIG blijkens de geschiedenis niet dient ter kwaliteitsbepaling maar dient ter informatievoorziening aan particulieren.

Wettelijk gezien is deze vrijstelling hierdoor alleen van toepassing op prestaties verricht door zorgverleners die opgenomen zijn in het BIG-register.

Voor het arrest Solleveld (en voor 2008)

Voor deze wetswijziging, en voor het arrest-Solleveld, was er ook discussie over de reikwijdte van de vrijstelling. Zo was volgens de Tariefcommissie, destijds een rechtsorgaan binnen de Nederlandse rechtstaat, de medische vrijstelling niet van toepassing voor een verpleeghuis waarbij de verplegers niet beschikten over een erkend diploma.⁷³ De Tariefcommissie overwoog dat de vrijstelling gold voor diensten verricht door verplegers, en niet voor diensten door de ziekenverzorgsters in opdracht van de verplegers. De ziekenverzorgsters hadden geen erkend diploma voor verpleegkunde. Dergelijke prestaties konden hierdoor niet onder de vrijstelling vallen. Er gold dus een subjectieve toets om te bepalen of de vrijstelling van toepassing was. De eis van het hebben van een erkend diploma op het werkterrein is later herhaaldelijk bevestigd voor bijvoorbeeld een psychotherapeut die zonder diploma werkzaam was onder eindverantwoordelijkheid van een psycholoog⁷⁴ en in een casus waarbij voor een onderneming zowel gediplomeerde verpleegkundigen als niet-gediplomeerde verpleegkundigen werkzaam waren. De vrijstelling gold voor zover de werkzaamheden waren verricht door gediplomeerde verpleegkundigen.⁷⁵

Een erkend diploma is zoals eerder gezegd niet de enige eis voor de toepassing van de medische vrijstelling. Daarnaast moet het beroep onder de medische vrijstelling vallen én de handelingen moeten in het kader van het vrijgestelde beroep worden verricht. Hetzelfde is in het verleden voor psychologen beslist. Een psycholoog die werkzaam is als organisatieadviseur⁷⁶ en als docent is alleen vrijgesteld voor zover diensten verricht worden door psychologen als zodanig.⁷⁷ Dit betekende dat voor de werkzaamheden als organisatieadviseur de medische vrijstelling van toepassing was en voor de werkzaamheden als docent er geen vrijstelling van toepassing was.⁷⁸ Dit is in het verleden door de Hoge Raad bevestigd in een zaak waar een gediplomeerd verpleegkundige werkzaamheden verrichtte als klassiek homeopaat. Hij trad ook als klassiek homeopaat naar buiten toe, niet als verpleegkundige. Naar het oordeel van het Hof Arnhem, bevestigd door de Hoge Raad,

⁷³ Tariefcommissie, Tweede Kamer, 15-02-1977, nr. 11 391 O '68, BNB 1971/223.

⁷⁴ Hoge Raad 13-02-1991, nr. 26 877 (BNB 1991/95).

⁷⁵ Hoge Raad 05-04-1995, nr. 30 247 (BNB 1995/220).

⁷⁶ Een organisatieadviseur beoordeeld medewerkers van organisaties en tracht hen individueel te stimuleren om kwaliteiten te ontwikkelen.

⁷⁷ Hof Amsterdam 24-11-1986, nr. 2544/85 (BNB 1988/154).

⁷⁸ Blijkens het Hof Amsterdam in de zaak was de medische vrijstelling destijds ruimer ten aanzien van psychologen. Ook niet-medische diensten verricht door gediplomeerde psychologen waren met een beroep op de wetsgeschiedenis vrijgesteld. Anno 2015 zullen deze diensten derhalve niet vrijgesteld zijn door het ontbreken van een therapeutisch doel van de prestatie.

verrichtte hij geen medische prestaties als verpleegkundige. De medische vrijstelling was derhalve niet van toepassing.

Het voorgaande leidde in het verleden tot ongelijkheid voor bijvoorbeeld acupuncturisten.⁷⁹ Acupuncturisten vielen niet onder de Wet op de paramedische beroepen en deelden niet in de medische vrijstelling. Maar artsen die als zodanig wel onder de vrijstelling vielen en daarnaast acupunctuur uitoefenden, vielen met de acupunctuur-prestaties wel onder de vrijstelling. Dit kwam doordat artsen in de Wet op de paramedische beroepen een ruime bevoegdheid tot het genezen van mensen hadden. Acupunctuur was derhalve een dienst door een arts 'als zodanig'. Dezelfde ongelijkheid was er tussen fysiotherapeuten die acupunctuur uitoefende en artsen die acupunctuur uitoefenden. Fysiotherapeuten mochten de medische vrijstelling toepassen op handelingen die erkend waren in het Besluit fysiotherapeuten 1977, terwijl artsen een ruimere bevoegdheid hadden.

Na het arrest Solleveld (en voor 2008)

Na het arrest Solleveld zijn er meerdere uitspraken geweest waarin de medische vrijstelling in de Wet OB is toegekend in cases waarin geen sprake was van een BIG-geregistreerde medische beroepsbeoefenaar. Bijvoorbeeld bij een osteopaat.⁸⁰ Belanghebbende in deze is een gediplomeerde fysiotherapeut die daarnaast een opleiding tot osteopaat heeft gevolgd. Belanghebbende heeft een praktijk voor osteopathie, en profileert zich ook alleen als osteopaat. De beroepsgroep van osteopaten (NVO) heeft onderling het opleidingsniveau, de kwaliteit, het toezicht en de behandeling van klachten geregeld en belanghebbende was ingeschreven in het register van de Nederlandse Registratieraad Osteopathie. Belangrijk is om te vermelden dat in het geval van osteopaten zij als vooropleiding een erkende medische BIG-opleiding gevolgd (arts of fysiotherapeut) moeten hebben en dat de opleiding tot osteopaat 6 jaar duurt.

Er was ook hier een ongelijke behandeling tussen arts/osteopaten en fysiotherapeut/osteopaten, terwijl zij feitelijk dezelfde werkzaamheden verrichten. Prestaties van arts/osteopaten vielen wel onder de medische vrijstelling, handelingen van een fysiotherapeut/osteopaat niet.⁸¹ Het Hof oordeelt dan ook dat de beroepskwalificaties hetzelfde zijn, en zij fiscaal niet anders behandeld mogen worden (het beginsel van fiscale neutraliteit). Gelet op het arrest Solleveld betekent dit dat de fysiotherapeut/osteopaten

⁷⁹ P.W. Lenos, 'Vrijstelling medische beroepen, welke medische diensten zijn vrijgesteld en welke niet?', Btw-bulletin 1998, nr. 6, p. 8-11.

⁸⁰ Hof Amsterdam 23-10-2006, nr. 04/02373 (V-N 2007/11.17).

⁸¹ Hof Amsterdam 23-10-2006, nr. 04/02373, r.o. 5.7-5.8 (V-N 2007/11.17).

in de vrijstelling moeten delen.⁸² Zeker omdat er door belanghebbende in deze aangetoond is dat de door fysiotherapeut/osteopaten verleende zorg van gelijkwaardig niveau is als de door arts/osteopaten verleende zorg.

Uit de hiervoor besproken uitspraak blijkt dat de rechtsspraak een toetsingsschema heeft ontwikkeld aan de hand van het arrest Solleveld.⁸³ Dit schema is als volgt grafisch weer te geven:



Als eerste wordt getoetst of de belastingplichtige prestaties verricht die kwalificeren als geneeskundige verzorging van de mens. Indien dit het geval is, zal getoetst worden of er sprake is van een BIG-geregistreerde. Indien dit niet het geval is, dient gekeken te worden of er belastingplichtigen zijn die vergelijkbare prestaties verrichten én de vrijstelling toepassen op die prestaties. Indien dit het geval is, moet getoetst worden of de medische handelingen van de belastingplichtige van minstens een vergelijkbaar kwaliteitsniveau zijn als die van de belastingplichtigen die de vrijstelling wél toepassen. Indien dit het geval is, mag de belastingplichtige volgens het fiscale neutraliteitsbeginsel de toepassing van de vrijstelling niet worden ontzegd (arrest Solleveld).

De Wet OB per 1-1-2008 (vervolg)

Na de wetswijziging per 1-1-2008 is er een besluit van de Staatssecretaris gepubliceerd.⁸⁴ Medisch beroepsbeoefenaren mochten door de werking van het laatstgenoemde besluit de vrijstelling (blijven) toepassen wanneer zij:

⁸² Hof Amsterdam 23-10-2006, nr. 04/02373, r.o. 5.9 (V-N 2007/11.17).

⁸³ Zie naast Hof Amsterdam 23-10-2006, nr. 04/02373, r.o. 5.9 (V-N 2007/11.17) ook Rechtbank Breda 26-03-2007, nr. 05/1088 (V-N 2007/35.21) en Hof 's-Gravenhage 01-02-2007, nr. 06/00036 (V-N 2007/25.27).

⁸⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 28-02-2008, nr. CPP2008/78M, Stcrt. nr. 50.

- (i) een aanvullende opleiding hebben gevolgd die ten minste enige relatie heeft met de gevolgde BIG-opleiding; en
- (ii) de diensten (zouden) zijn vrijgesteld als die diensten door een beroepsbeoefenaar met een andere BIG-opleiding (zouden) worden verricht; en
- (iii) de diensten zijn aan te merken als gezondheidskundige [medische; TB] verzorging van de mens.

In dit besluit zie ik in punt (ii) en (iii) het toetsingschema dat de rechtspraak heeft ontwikkeld terugkomen. Het kwaliteitsvereiste zit (mogelijk) in punt (i). De relatie met de BIG-opleiding zou een kwaliteitsniveau moeten aanduiden volgens de Staatssecretaris. Hierbij de kritische kanttekening dat eerder in dit onderzoek gebleken is dat de BIG-status geen kwaliteitsoordeel is. Door hier te refereren aan de Wet BIG, al is het alleen maar een vereiste dat het enige relatie heeft met een BIG-opleiding, legt naar mijn mening de Staatssecretaris de vrijstelling te beperkt uit. De kwaliteit van de geleverde zorg is leidend, niet de opleidingsstatus van het subject. In het besluit van de Staatssecretaris zijn de osteopaten, chiropractoren en pedagogen nadrukkelijk genoemd als zijnde vrijgesteld presterende beroepsgroepen onder bepaalde voorwaarden (zoals o.a. het lid zijn van de beroepsvereniging). Dat de Staatssecretaris hier wederom refereert aan de Wet BIG als aanknopingspunt heeft tot gevolg dat hij de vrijstelling mogelijk niet ‘fiscaal neutraal’ genoeg uitlegt. Ook niet BIG-geregistreerden zouden vrijgesteld moeten kunnen presteren.⁸⁵ De Btw-Richtlijn gaat immers uit van de kwaliteit van de behandelaar, tevens geeft de Wet BIG status geen waardeoordeel over de behandelaar.

De Wet OB per 1-1-2009

Per 1-1-2009 is het de bedoeling geweest om de vrijstelling in de Wet OB 1968 te wijzigen. De bedoeling van de wetgever was om de vrijstelling te “herijken”, omdat het nooit de bedoeling is geweest dat prestaties van osteopaten, chiropractoren en pedagogen in de vrijstelling zouden delen.⁸⁶ Voortaan zijn alleen nog prestaties vrijgesteld die verricht zijn door BIG-geregistreerden die met betrekking tot de prestaties een opleiding hebben gevolgd waarvoor de kwaliteitseisen eveneens worden omschreven in de Wet BIG. Daarmee is verzekerd dat de vrijgestelde diensten van deze belastingplichtigen aan het kwaliteitsniveau voldoen.⁸⁷ Deze wijziging heeft tot gevolg dat artsen die bijvoorbeeld homeopathie beoefenen door hun inschrijving in het big register als arts als zodanig niet meer door hun

⁸⁵ Zie ook: annotatie van R.N.G. van der Paardt bij het arrest Hoge Raad 15-02-2008, nr. 39 428 (BNB 2008/136) (m.nt. Van der Paardt).

⁸⁶ *Kamerstukken II* 2008/09, 33 704, nr. 3, pp. 28-29.

⁸⁷ *Ibid.*

ruimere bevoegdheid konden delen in de vrijstelling. Op deze wijze heeft de wetgever invulling getracht te geven aan het neutraliteitsbeginsel, doordat 'bijberoepen' van BIG-geregistreerde artsen niet meer automatisch onder het ruime artsen-begrip vallen. Bijvoorbeeld in het geval van arts/osteopaten: met een beroep op het fiscale neutraliteitsbeginsel waren fysiotherapeut/osteopaten ook vrijgesteld. Doordat ook arts/osteopaten niet meer vrijgesteld zijn is een dergelijk beroep op het neutraliteitsbeginsel ook niet mogelijk. Dit voorstel is in later omgezet in de hierna te behandelen wijziging per 1-7-2009. Oorspronkelijk was het de bedoeling om deze wijziging per 1-1-2009 door te voeren. Omdat het Ministerie van VWS meer tijd nodig had om een register op te stellen is de wetswijziging per 1-7-2009 van kracht geworden.

De Wet OB per 1-7-2009

Per 1-7-2009 is de vrijstelling in de Wet OB 1968 wederom gewijzigd.⁸⁸ Het artikel luidt als volgt:

“1°. de volgende leveringen en diensten:

a. gezondheidkundige 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 of gezondheidkundige verzorging van de mens door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep waarvoor regels, met inbegrip van kwaliteitseisen betreffende opleiding en beroepsuitoefening, zijn vastgesteld door de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en welk beroep is vermeld in een door deze minister bij te houden register, voor zover de gezondheidkundige verzorging tot het gebied van deskundigheid van dit beroep behoort en onderdeel vormt van de bedoelde opleiding;[onderstreeping; TB]”

Dit tweede register moest gezien worden als een aanvullende lijst met medische beroepen die mogen delen in de medische vrijstelling in de Wet OB 1968. Hierdoor zou de vrijstelling van toepassing worden op beroepen die of in de Wet BIG genoemd worden of in het tweede, nog op te stellen, VWS-register.

Ook de Staatssecretaris leek te worstelen met de uitvoeringstechnische kant van de vrijstelling. De feitelijke werking van de wettekst werd door een overgangsregeling opgeschort tot 1-1-2010, en daarna bij besluit verlengd tot in eerste instantie 1 juli 2010 en daarna middels diverse besluiten verlengd tot 1-1-2013.⁸⁹ Door deze beleidsbesluiten bleef

⁸⁸ *Kamerstukken II 2008/09*, 31 704, nr. 34, pp. 4.

⁸⁹ Zie o.a. het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 05-02-2010, nr. DGB2010/740M.

de wettekst van 1-1-2008 en het besluit⁹⁰ van 28 februari 2008 leidend. Medisch beroepsbeoefenaren mochten door de werking van het laatstgenoemde besluit de vrijstelling onveranderd blijven toepassen wanneer zij dit medio 2008 al onder de reikwijdte van de vrijstelling vielen.

De Wet OB per 1-1-2013

Per 1-1-2013 is besloten dat voor de toepassing van de medische vrijstelling in de Wet OB 1968 aansluiting gezocht blijft worden bij de Wet BIG.⁹¹ Deze wijziging heeft tot gevolg dat bepaalde medici die tot 1-1-2013 waren vrijgesteld, na 1-1-2013 Btw verschuldigd zijn.

In 2009 was er sprake van een nog op te stellen ‘tweede’ register door het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport. Dit register is nooit van de grond gekomen, en de wettekst van 1-1-2008 is door de overgangsregeling altijd van toepassing gebleven. De belangrijkste reden om het tweede register niet in te voeren was de kwaliteitsgarantie die ten onrechte gewekt zou worden bij de burgers door het tweede register, doordat er een tweede toetsingskader naast de Wet BIG gecreëerd zou worden. De kwaliteit zou niet meer gewaarborgd zijn. Dit lijkt mij gezien de kritiek op de huidige Wet BIG geen juist argument om dit register niet op te stellen. Daarnaast zou het tweede register enkel vanwege fiscale redenen worden opgezet en omvangrijke uitvoeringslasten met zich meebrengen. Mogelijk omdat er telkens weer nieuwe handelingen boven water kwamen en hierdoor een register nooit compleet zou zijn.⁹² Om deze uiteenlopende redenen is ervoor gekozen om het BIG-register als enige bruikbare maatstaf te gebruiken voor de kwaliteit voor de kwaliteit van de individuele beroepsbeoefenaren.⁹³

Naar mijn mening wordt door het niet opzetten van dit tweede register een aantal beroepsgroepen onterecht buiten de medische vrijstelling gehouden doordat voor hen een BIG-status ontbreekt. Denk hierbij bijvoorbeeld aan kinder- en jeugdpsychologen of orthopedagogen. Voor deze hiervoor genoemde twee groepen is tijdelijk in een besluit een aparte regeling getroffen totdat het Ministerie VWS van deze beroepsgroepen de positie ten aanzien van de Wet BIG bepaald heeft.⁹⁴ Ook is het opmerkelijk dat het tweede register niet is ingevoerd, terwijl in datzelfde belastingplan is vermeld dat naar communautair recht de lidstaten verplicht zijn om zorgverleners die voldoen aan een zeker kwaliteitsniveau ten behoeve van de medische vrijstelling aan te wijzen voor de medische vrijstelling.⁹⁵ Zie

⁹⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 28-02-2008, nr. CPP2008/78M, Stcrt. nr. 50.

⁹¹ *Kamerstukken II 2011/12*, 33 283, nr. 3, pp. 12-14.

⁹² W.A.P. Nieuwenhuizen, ‘Een gelukkig 2013, ook voor de oosterse geneeskunde!’, *NTFR* 2013/1.

⁹³ *Kamerstukken II 2011/12*, 33 283, nr. 3, p. 13.

⁹⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 24-02-2013, nr. BLKB/2013/289M (NTFR 2013/604).

⁹⁵ *Kamerstukken II 2011/12*, 33 283, nr. 3, p. 13.

bijvoorbeeld ook Van Elsen⁹⁶ die opmerkt dat bepaalde beroepsgroepen niet zijn aangewezen. Van Elsen noemt als voorbeelden de chiropractoren, osteopaten, acupuncturisten, homeopaten, antoposofen, kinesiology en haptonomen. Volgens de huidige Wet OB 1968 en het huidige BIG-register zouden deze zorg leveren van onvoldoende kwaliteit. Zie ook Nieuwenhuizen die het nog scherper formuleert: *“Met een tweede BIG-register is het dus niet mogelijk om een goed onderscheid te kunnen maken wat goede alternatieve behandelaars zijn en wat kwakzalvers zijn”*.⁹⁷ In principe lijkt het de wens van de Staatssecretaris om alle alternatieve genezers uit te sluiten van de medische vrijstelling.

Onlangs oordeelde Rechtbank Zeeland-West-Brabant dat een arts die ingeschreven staat in het BIG-register die een postacademische acupunctuuropleiding heeft gevolgd en lid is van de Nederlandse Artsen Acupunctuur Vereniging de medische vrijstelling mag toepassen omdat zijn in de postacademische opleiding opgedane kennis en vaardigheden ver uitgaat boven de kennis van arts-acupuncturisten die acupunctuur slechts als onderdeel van de artsenopleiding hebben bestudeerd.⁹⁸ Dit terwijl een acupuncturist die geen BIG-gereguleerde opleiding heeft gevolgd maar mogelijk wel een voldoende kwaliteitsniveau heeft, niet mag delen in de medische vrijstelling.

Op 29 mei 2015 heeft de Rechtbank Zeeland-West-Brabant⁹⁹ wederom uitspraak gedaan in een zaak aangespannen door een chiropractor. Voor een chiropractor bestaat geen BIG-opleiding binnen Nederland en derhalve is het beroep niet BIG-geregistreerd. De chiropractor heeft tegen zijn aangifte over het eerste kwartaal 2013 bezwaar gemaakt. Hij stelt dat chiropraxie concurreert met fysiotherapie en doet een beroep op het fiscale neutraliteitsbeginsel. Daarnaast onderbouwt de chiropractor de kwaliteit van zijn handelingen. De Rechtbank volgt de chiropractor in deze redenatie. De medische handelingen van deze chiropractor zijn derhalve Btw-vrijgesteld. Tegen deze uitspraak is hoger beroep aangetekend bij Hof 's-Hertogenbosch.

Uit de twee uitspraken van de Rechtbank volgt het ‘oude’ toetsingschema:

1. Is er sprake van medische verzorging?
2. Zijn er medische beroepsbeoefenaren die soortgelijke prestaties verrichten die vrijgesteld zijn?

⁹⁶ E.H. van Elsen, ‘Nieuw besluit medische vrijstelling’, *NTFR* 2013/89.

⁹⁷ W.A.P. Nieuwenhuizen, ‘Een gelukkig 2013, ook voor de oosterse geneeskunde!’, *NTFR* 2013/1

⁹⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16-09-2014, nr. AWB-14 1866.

⁹⁹ Rechtbank Zeeland-West Brabant 29-05-2015, nr. AWB-14 7383.

3. Zijn de prestaties die verricht worden van een minstens gelijkwaardig kwaliteitsniveau als de handelingen verricht door de ‘vrijgestelde’ (concurrerende) beroepsbeoefenaar?

Indien alle vragen met ja beantwoord worden, mag de medische vrijstelling de belastingplichtige niet ontzegd worden.

De jurisprudentie houdt gezien de hiervoor besproken uitspraken ook in 2015 vast aan de objectieve toets (er moet sprake zijn van medische verzorging) en de subjectieve toets (verrichte medische handelingen moeten van voldoende kwaliteitsniveau zijn), en is daarmee in overeenstemming met de Btw-Richtlijn.

3.3.4 Sub conclusie

Zowel in 2008, 2009 en in 2013 is de medische vrijstelling in de Wet OB 1968 gewijzigd. Er is het initiatief genomen om een ‘tweede’ register op te stellen om te voldoen aan de communautaire verplichting om beroepsbeoefenaren aan te wijzen die zorg verlenen van voldoende kwaliteit voor de medische vrijstelling. Per 2013 is (toch) besloten om aansluiting te blijven zoeken bij de Wet BIG. Het tweede register is er niet gekomen omdat deze een ongewenste kwaliteitsgarantie van de geleverde zorg door beroepsbeoefenaren in het ‘tweede’ register zou wekken bij de burgers. Dit is naar mijn mening een opmerkelijke reden. Volgens de kamerstukken bij de invoering van de Wet BIG, het rapport bij de evaluatie van de Wet BIG en de kamerbrief van de Minister van VWS is de Wet BIG geenszins bedoeld om kwaliteitsgarantie te bieden. Ook is de functie als informatieregister niet meer aan de orde doordat consumenten vandaag de dag hun keuze niet meer baseren op het BIG-register.

De Wet OB 1968 hanteert voor de toetsing of een medisch beroepsbeoefenaar de vrijstelling mag toepassen een objectief en een subjectief criterium. Er moet sprake zijn van een handeling met een medisch doel en de zorgverlener moet ingeschreven staan in het BIG-register. Hierdoor vallen verschillende beroepsgroepen per 1-1-2013 buiten de vrijstelling. Voor enkele groepen is een regeling getroffen bij besluit totdat de BIG-kwalificatie van deze groepen bepaald is. De overige beroepsgroepen zullen - vermoedelijk - in bezwaar gaan tegen hun Btw-aangifte. Op 29 mei 2015 heeft de Rechtbank Zeeland-West-Brabant uitspraak gedaan in een zaak door een chiropractor. Met een beroep op het fiscale neutraliteitsbeginsel zijn de prestaties van deze chiropractor Btw-vrijgesteld. De Belastingdienst is in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraak. Duidelijkheid over de reikwijdte en de juistheid van de Nederlandse vrijstelling is er tot op heden dus niet.

3.4 Toetsing Nederlandse medische vrijstelling aan Europees recht

De Nederlandse Wet OB 1968 lijkt per 1-1-2013 niet in overeenstemming met de Richtlijn te zijn. De jurisprudentie van het Hof van Justitie (o.a. arrest-Solleveld) schrijft een subjectieve toets voor: de kwaliteit van de geleverde zorg. De Nederlandse Wet OB 1968 haakt daarentegen aan bij een andere subjectieve toets: het al dan niet BIG-erkend zijn van de zorgverlener. Opmerkelijk is dat het met deze beperktere uitleg van de medische vrijstelling per 1-1-2013 zo kan zijn dat een fysiotherapeut die stoorvelddiagnostiek uitoefent (lees: de heer Solleveld) de medische vrijstelling niet kan toepassen ten aanzien van die prestaties. Stoorvelddiagnostiek is immers niet opgenomen in de Wet BIG. De fiscale neutraliteit die destijds de doorslag gaf heeft naar mijn mening zijn kracht niet verloren. Dit betekent dat kwalitatief gelijke behandelingen die met elkaar in concurrentie staan - nog altijd - gelijk moeten worden behandeld voor Btw-doeleinden.

Het moge duidelijk zijn dat de medische vrijstelling in de Nederlandse Wet OB 1968 op dit moment niet in overeenstemming is met de medische vrijstelling in de Btw-Richtlijn. Ik zie op dit punt geen rechtvaardigingsgrond waarom de medische vrijstelling in de Wet OB 1968 zou mogen afwijken van de Btw-Richtlijn.

3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is de Wet BIG - en de functie en kritiek daarop - besproken en de medische vrijstelling in de Btw-Richtlijn en de vrijstelling in de Wet OB 1968 nader bekeken. Vervolgens is de vrijstelling in de Wet OB 1968 getoetst aan de vrijstelling in de richtlijn.

Omdat de Btw op Europees niveau is geharmoniseerd moet de Wet OB 1968 in overeenstemming zijn met de Btw-Richtlijn. Uit de toetsing is gebleken dat de Nederlandse Wet OB 1968 niet in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn. De Btw-Richtlijn hanteert een objectieve en een subjectieve toets om te bepalen of de medische vrijstelling van toepassing is; de eis dat de handeling met een therapeutisch doel wordt verricht (objectief) en een kwaliteitseis van die medische handeling (subjectief). De Nederlandse Wet OB 1968 hanteert een objectieve en een subjectieve toets: er moet sprake zijn van een handeling met een medisch doel en de zorgverlener moet ingeschreven staan in het BIG-register. Door het hanteren van deze subjectieve toets zou het kunnen zijn dat bijvoorbeeld de heer Solleveld op zijn stoorvelddiagnostiek-diensten formeel wettelijk gezien de medische vrijstelling niet kan toepassen. Dit, terwijl het arrest-Solleveld nog altijd rechtskracht heeft onder de huidige Btw-Richtlijn.

29 mei 2015 heeft een chiropractor, die niet opgenomen is in de Wet BIG, met succes een beroep gedaan op de medische vrijstelling voor zijn prestaties met als voornaamste motivering het fiscale neutraliteitsbeginsel. Tegen deze uitspraak is de Belastingdienst in

beroep gegaan. De uitspraak is wel toonaangevend dat de Nederlandse Wet OB 1968 op dit punt niet in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn, omdat ondanks het ontbreken van een BIG-registratie de Rechtbank uitspraak gedaan heeft dat de chiropractor in deze de vrijstelling niet onthouden mag worden.

4. De medische vrijstelling in internationaal perspectief

In hoofdstuk 3 is de Nederlandse medische vrijstelling aan de vrijstelling in de Btw-Richtlijn getoetst. In hoofdstuk 4 wordt onderzocht hoe de medische vrijstelling in achtereenvolgens België, Duitsland en Engeland in de wet is opgenomen. Hierbij wordt vooral gekeken naar hoe de vrijstelling is ingevoerd, omdat in hoofdstuk 5 onderzocht wordt op welke wijze de Nederlandse medische vrijstelling in de Wet OB 1968 in overeenstemming met de Btw-Richtlijn gebracht kan worden.

4.1 België

In België zijn volgens artikel 44, paragraaf 1, van het Wetboek van de BTW de volgende, voor zover relevante, diensten vrijgesteld:

“Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten door de nagenoemde personen verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid:

artsen, tandartsen, kinesitherapeuten, vroedvrouwen, verplegers en verpleegsters, verzorgers en verzorgsters, ziekenoppassers en ziekenoppassters, masseurs en masseuses van wie de diensten van persoonsverzorging zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering;”

De Belgische vrijstelling hangt door de opsomming van beroepen af van de hoedanigheid van de dienstverstrekker. Vervolgens bepaalt de nomenclatuur de prestaties die bij de genoemde beroepen tot de bevoegdheid behoort. De nomenclatuur bepaalt in België welke handelingen verricht door een bepaalde medici vergoed worden door de zorgverzekering. Hierdoor hangt de reikwijdte van de medische vrijstelling in België dus in feite af van de reikwijdte van de ziektekostenverzekering. In Nederland is een dergelijke koppeling door de Staatssecretaris van Financiën als een niet voor de hand liggende koppeling bestempeld, omdat Nederland al van oudsher de Wet BIG heeft die de beroepskwalificaties van medische beroepsbeoefenaren regelt.¹⁰⁰

Opvallend is dat ook de Belgische wetgever worstelt met de medische vrijstelling voor alternatieve genezers.¹⁰¹ Met betrekking tot de alternatieve genezers nam deze het standpunt in dat het noodzakelijk is om alle voorwaarden voor de uitoefening van deze praktijken wettelijk vast te leggen. Wat vast gelegd moet worden, is in ieder geval de gemachtigde beoefenaren, de toegelaten en niet-toegelaten handelingen en de vereiste opleiding.

¹⁰⁰ *Kamerstukken II 2007/08*, 31 206, nr. 6, p. 18.

¹⁰¹ I. Lejeune, ‘Btw-zakboekje’, Kluwer: Mechelen, 2008, p. 238.

4.2 Duitsland

In Duitsland zijn volgens paragraaf 4, punt 14, onderdeel a, Umsatzsteuergesetz 1980 de volgende, voor zover relevante, diensten vrijgesteld:

“Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden.”

Wederom is in de wettekst een opsomming van beroepen opgenomen. Het betreft hier (prestaties van) artsen, tandartsen, fysiotherapeuten, natuurgenezers en verloskundigen die zijn vrijgesteld indien ze zijn gericht op de medische verzorging van de mens. Daarnaast zijn ook andere medische beroepen vrijgesteld, zolang ze handelingen verrichten die zien op de medische verzorging van de mens en voldoen aan het kwaliteitsvereiste (vgl. arrest Solleveld 27-6-2006, C-443/04).¹⁰² Het woord soortgelijk ziet dus op de niet specifiek genoemde medische beroepen die wel (zelfstandig) medische prestaties verricht. De Duitse wetgeving is hierdoor een dynamischere vrijstelling doordat de vrijstelling niet volledig gebaseerd is op de hoedanigheid van de belastingplichtige, maar ook andere (niet gespecificeerde) beroepen eronder geschaard worden wanneer ze voldoen aan de vereisten.

Heilpraktiker

In Duitsland kennen ze zogenaamde Heilpraktikers. Dit zijn beroepsbeoefenaren zonder een medische opleiding, die een schriftelijk examen afgelegd hebben. Om het examen met succes te behalen moet de beroepsbeoefenaar basis medische kennis hebben van onder andere het menselijk lichaam.¹⁰³ Dit is ooit ingevoerd in 1939 om de ‘kwakzalvers’ enigszins te reguleren.¹⁰⁴ In 2011 waren er 35.000 heilpraktikers actief in Duitsland, waarvan 26.000 zonder medische vooropleiding.¹⁰⁵ Dat deze 26.000 para’medici’ ook heilpraktiker zijn maakt het voor de Duitse consument niet makkelijk om kwakzalvers van overigen te onderscheiden. Echter, ook deze 26.000 hebben recht op de medische vrijstelling door hun status als heilpraktiker. Doordat er een examen vooraf gaat aan de benoeming tot heilpraktiker, lijkt de Duitse regering dit te zien als een voldoende kwaliteitsniveau om de medische vrijstelling toe te kennen. Dit is beduidend minder streng dan een meerjarige opleiding voor een van de BIG-geregistreerde opleidingen in Nederland.

¹⁰² M. Langer, M. Vellen, ‘Umsatzsteuer Handausgabe 2014/15’, Stotax: St. Augustin, 2015, pp. 336-338.

¹⁰³ Erste Durchführungsverordnung zum Gesetz über die berufsmäßige Ausübung der Heilkunde ohne Bestallung (Heilpraktikergesetz), 18-02-1939.

¹⁰⁴ http://www.kwakzalverij.nl/934/Encyclopedie_Heilpraktiker (geraadpleegd op 29-7-2015).

¹⁰⁵ Federal Statistical Office of Germany: Gesundheitspersonal 2011 nach Berufen (Fachserie 12 Reihe 7.3.1), pp. 13-15.

4.3 Engeland

In Engeland is in Schedule 9, group 7, item 1, Value Added Tax Act 1994 de volgende medische vrijstelling opgenomen:

“1 The supply of services by a person registered or enrolled in any of the following—

(a) the register of medical practitioners or the register of medical practitioners with limited registration;

(b) either of the registers of ophthalmic opticians or the register of dispensing opticians kept under the M14Opticians Act 1989 or either of the lists kept under section 9 of that Act of bodies corporate carrying on business as ophthalmic opticians or as dispensing opticians;

(c) the register kept under the Health Professions Order 2001;

(ca) the register of osteopaths maintained in accordance with the provisions of the Osteopaths Act 1993;

(cb) the register of chiropractors maintained in accordance with the provisions of the Chiropractors Act 1994;

(d) the register of qualified nurses and midwives maintained under article 5 of the Nursing and Midwifery Order 2001;

(e) the register of dispensers of hearing aids or the register of persons employing such dispensers maintained under section 2 of the Hearing Aid Council Act 1968.”

De vrijstelling in de VAT Tax Act verwijst ook, net als de Nederlandse vrijstelling, naar nationale registers. Hierdoor is het lastig de reikwijdte van deze vrijstelling te analyseren. Opvallend is wel dat de wettekst een expliciete vrijstelling kent voor prestaties van osteopaten en chiropractoren. Omdat de prestaties van osteopaten en chiropractoren¹⁰⁶ in Nederland niet zijn vrijgesteld, signaleer ik hier een strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel. Het kan door de vrijstelling in Engeland immers voordeliger zijn om je door een osteopaat of chiropractor in Engeland te laten behandelen dan in Nederland.¹⁰⁷ Hierdoor wordt de Btw niet mededingingsneutraal geheven, wat een strijdigheid oplevert met het fiscale neutraliteitsbeginsel.

¹⁰⁶ Recentelijk is ten aanzien van de chiropractoren door de Rechtbank Zeeland-West-Brabant uitspraak gedaan dat chiropractoren, indien voldaan aan het kwaliteitsvereiste, de medische vrijstelling mogen toepassen op hun prestaties. Zie ook: Rechtbank Zeeland-West Brabant 29-05-2015, nr. AWB-14 7383.

¹⁰⁷ Afgezien van de reiskosten.

4.4 Resumerend

In dit hoofdstuk is gekeken hoe de medische vrijstelling is opgenomen in de wet in België, Duitsland en Engeland. De vrijstelling in Engeland is niet nader geanalyseerd, omdat er wordt verwezen naar nationale registers. Inhoudelijk heb ik, buiten de voorschriften, niet kunnen vinden welke specifieke beroepen hiervan uitmaken. Wel heeft Engeland een specifieke regel in de wet opgenomen voor osteopaten en chiropractoren. Hierdoor zijn die twee beroepen 'verzekerd' van toepassing van de vrijstelling op hun prestaties.

België hanteert een opsomming van beroepen die vrijgesteld zijn voor zover ze handelingen uitvoeren die in de nomenclatuur genoemd zijn. Hierdoor hangt de reikwijdte van de vrijstelling aldaar af van de hoedanigheid van de dienstverlener en de reikwijdte van de zorgverzekering.

Duitsland hanteert een korte opsomming en stelt daarnaast 'soortgelijke' prestaties verricht met een therapeutisch doel vrij. Hierdoor is de vrijstelling dynamischer, en biedt deze hierdoor mogelijkheden om ook niet-genoemde beroepen die gericht zijn op de medische verzorging van de mens onder het bereik van de vrijstelling te brengen. Daarnaast kent Duitsland de groep 'heilpraktikers' waardoor de alternatieve genezers de medische vrijstelling mogen toepassen na het afleggen van een basis-examen tot heilpraktiker. Hiervoor is geen meerjarige vooropleiding tot arts voor noodzakelijk. Van de ons direct omringende landen lijkt Duitsland de reikwijdte van de vrijstelling in de Btw-Richtlijn het best in tekst te hebben 'omgegoten'

5. Voorstellen tot verbetering

5.1 Inleiding

Uit de toetsing in hoofdstuk 3 is gebleken dat de Nederlandse Wet OB 1968 niet in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn. De Btw-Richtlijn hanteert een objectieve en een subjectieve toets om te bepalen of de medische vrijstelling van toepassing is; de eis dat de handeling met een medisch doel wordt verricht (objectief) en een kwaliteitseis van die medische handeling (subjectief). De Nederlandse Wet OB 1968 hanteert een objectieve en een subjectieve toets om te bepalen of de medische vrijstelling van toepassing is; de eis dat de handeling met een medisch doel wordt verricht (objectief) en een BIG-registratie van de beroepsbeoefenaar (subjectief). In hoofdstuk 4 is gekeken hoe de vrijstelling is vormgegeven in direct omringende landen. In België, Duitsland en Engeland hebben ze drie totaal verschillende uitwerkingen van de medische vrijstelling. In hoofdstuk 5 wil ik derhalve kijken naar realistische oplossingen voor de Nederlandse problematiek rondom de medische vrijstelling. Een oplossing zie ik als 'realistisch' als deze naar mijn mening politiek haalbaar is en de discussie rond de medische vrijstelling begraaft. Ook lijkt het mij goed om eens na te denken over andere oplossingen buiten de huidige Btw-Richtlijn om, ondanks dat het lastig is om tot overeenstemming te komen met alle lidstaten over aanpassingen. Het uitgangspunt moet rechtszekerheid voor medici zijn.

5.2 Verbeteringsvoorstel binnen de Btw-Richtlijn

5.2.1 Aanpassen of verruimen Wet BIG

Op de Wet BIG is veel kritiek. Ook zou deze wet van oudsher niet zijn om een kwaliteitsniveau aan te duiden. Ondanks deze kritiek kiest de wetgever ervoor om vast te houden aan deze wet voor de medische vrijstelling in de Wet OB. Naar mijn mening zijn de volgende twee door mij gesignaleerde kritiekpunten op de Wet BIG redenen om hier anders over te denken:

- De Wet BIG geeft geen waardeoordeel;
- is oorspronkelijk ingevoerd als een bron van informatie voor consumenten.

Desondanks zie ik als eerste mogelijke oplossing een aanpassing van de Wet BIG, omdat de wetgever aan de Wet BIG lijkt te willen vasthouden. Denk hierbij aan een verruiming van de in de Wet BIG opgenomen en gereguleerde beroepen. Er zouden specifieke beroepen opgenomen kunnen worden in het register waarbij er - volgens het systeem van de Wet BIG - opleidingen erkend moeten worden. Ik besef dat het voor de chiropractoren - waarvoor geen erkende Nederlandse opleiding is - nog geen oplossing biedt, voor de overige beroepen waarvoor opleidingen in Nederland zijn biedt dit echter wel een oplossing. Eventueel kan de

verruiming van de Wet BIG in combinatie met het erkennen van verschillende beroepsorganisaties. In het oorspronkelijke Wet BIG wetsvoorstel was immers ook opgenomen dat de overheid van mening is dat de kwaliteitscontroles beter kunnen worden uitgevoerd door de beroepsgroepen zelf. Daar ligt immers de kennis van het vakgebied.

Nadelen

Een mogelijk nadeel van deze oplossing is het feit dat in de Wet BIG ook de alternatieve genezers zullen worden opgenomen en erkend. Dit kan een politiek lastige oplossing zijn, omdat over de alternatieve genezers de meningen verschillen. Wanneer de alternatieve genezers een van oudsher aan artsen toegewezen titel/status krijgen, kunnen verschillende lobbyisten zich hiertegen uitspreken. Ik denk hier bijvoorbeeld aan de vereniging tegen kwakzalverij.¹⁰⁸ Op de website van deze vereniging hebben zij een kritisch artikel geschreven over de huidige discussie over de medische vrijstelling. Zij stellen onder andere dat de belastingrechtshouders horen te weten dat chiropraxie en andere alternatieve geneeswijzen kwakzalverij zijn nu er geen enkele wetenschappelijke onderzoeken zijn die aantonen dat dit werkt.¹⁰⁹

Verruimen van de Wet BIG zorgt er enerzijds voor dat Nederland aan haar verplichting jegens de Btw-Richtlijn voldoet en is anderzijds een (mogelijk) (politiek) beladen oplossing. Het is wel een oplossing die rechtszekerheid geeft.

5.2.2 Wettelijk begrip opnemen

Er kan ook gekozen worden om in de medische vrijstelling een begrip op te nemen. Dit begrip kan dan toegelicht worden middels de wetsgeschiedenis, besluiten en jurisprudentie. Een wettelijk begrip is geen onbekend fenomeen, zie bijvoorbeeld het goedkoopmansgebruik (art. 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001). Dit uitleg van dit begrip is voornamelijk gebaseerd op jurisprudentie. De vraag is alleen tot in hoeverre het mogelijk is om een vast kader te creëren dat voldoende rechtszekerheid geeft. Er zijn veel verschillende zorgverleners die ieder hun eigen opleiding en beroepsverenigingen hebben. Met het opnemen van een wettelijk begrip zou de discussie die ook speelde rondom het tweede register weer kunnen oplaaien. Nieuwenhuizen merkte toen al op dat een dergelijk register door het brede scala aan handelingen nooit compleet zal zijn.¹¹⁰ De medische vrijstelling zou door het brede scala aan medici en handelingen heel casuïstisch worden. Daarom zou het een mogelijke optie

¹⁰⁸ www.kwakzalverij.nl
¹⁰⁹

http://www.kwakzalverij.nl/1724/Edelachtbare_kwakkers_verkopen_onzin_en_hebben_geen_recht_op_btw_vrijstelling (geraadpleegd op 30-7-2015).

¹¹⁰ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Een gelukkig 2013, ook voor de oosterse geneeskunde!', *NTRF* 2013/1.

zijn om net als Duitsland een examen te verplichten om aangewezen te worden voor de medische vrijstelling, naast de huidige Wet BIG. Om de kwaliteit te waarborgen zou, naast het examen, als eis kunnen gelden dat de beroepsbeoefenaar lid moet zijn van de (erkende) beroepsvereniging én ingeschreven moet zijn in een register horende bij hun beroepsgroep. Het moeten voldoen aan een exameneis en de subjectieve toets dat beroepsbeoefenaren lid moeten zijn van een beroepsvereniging is een toetsbare grens die rechtszekerheid geeft over de toepassing van de medische vrijstelling. Ook is door de inrichting van de exameneisen deze oplossing politiek verdedigbaar. Aandachtspunt hierbij is dat de exameneisen moeten blijven binnen de beoordelingsvrijheid waarover het Hof van Justitie spreekt in het arrest Solleveld-van den Hout-Eijnsbergen.¹¹¹ Waaronder de eis dat de beoordeling geschiedt vanuit het oogpunt van de zorgontvanger.

5.2.3 6% tarief aanvragen

Er bestaat een mogelijkheid om een goedkeuring ter afwijking van de Richtlijn te verkrijgen. Dit verzoek kan in Brussel, bij de daarvoor bevoegde organen gedaan worden. Als deze goedkeuring verkregen wordt, krijgt Nederland een ruimere bevoegdheid om de medische diensten onder het verlaagde (6%) tarief te brengen. Omdat het hier een verplichte vrijstelling betreft is de kans klein dat deze goedkeuring daadwerkelijk verkregen gaat worden, ondanks dat het misschien wel de beste oplossing is. Enerzijds een oplossing die rechtszekerheid biedt en aftrek van voorbelasting biedt en anderzijds een minimale heffing tot gevolg heeft. De vraag is echter of dit politiek haalbaar zal zijn. Onlangs, bij de aangekondigde tariefsaanpassingen van enkele producten en diensten die van 6% naar 21% gaan, was er veel om te doen in de media. Het afschaffen van de vrijstelling zal in onderdeel 5.3.2 uitgebreider besproken worden.

5.2.4 De lijn uit pré-2008

Ook is het, simpelweg, mogelijk om terug te gaan naar de situatie omstreeks 2008. De jurisprudentie vond haar weg met de door het Hof van Justitie voorgeschreven kwaliteitstoetsing en het fiscale neutraliteitsbeginsel. In die zin hadden bijna alle daarna gemaakte aanpassingen aan de wettekst niet hoeven plaats te vinden: deze wijzigingen hebben de discussie rondom de vrijstelling niet begraven. De wijzigingen hebben vooral onzekerheid gebracht voor de medici. Ik zie het terugvallen op de 'oude' wettekst uit 2008, waarin expliciet de eis van medische verzorging opgenomen is, en de weg ingeslagen door de Nederlandse jurisprudentie uit 2007 gebaseerd op het arrest Solleveld daarom als een oplossing voor de huidige discussie. Het terugkeren naar de oude lijn besluiten en

¹¹¹ HvJ 27-04-2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen), r.o. 33 en 34.

jurisprudentie volgende op het arrest-Solleveld kan met minder politieke moeilijkheden dan de overige oplossingen. Deze oplossing biedt meer zekerheid dan wéér een andere weg inslaan met de medische vrijstelling.

5.3 Verbeteringsvoorstel met Richtlijn-aanpassing

5.3.1 Eenduidiger beleid: een afgebakende vrijstelling zonder ruimte voor lidstaten

De Btw-Richtlijn is een op EU-niveau geharmoniseerde belasting over de toegevoegde waarde. Eerder in mijn onderzoek bleek het belang van het fiscale neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel schrijft praktisch gezegd ‘gelijke monniken, gelijke kappen’ voor. Het neutraliteitsbeginsel geldt idealiter niet alleen binnen lidstaten, ook tussen lidstaten zouden belastingplichtigen met gelijke prestaties gelijk behandeld moeten worden. Eerder is gebleken dat in de ons direct omringende landen ieder land voor een andere aanpak heeft gekozen. Engeland heeft de vrijstelling opgenomen in de wettekst onder verwijzing naar nationale registers. Daarnaast heeft Engeland een tweetal geneeswijzen expliciet genoemd als zijnde vrijgestelde prestaties. België heeft gekozen - net als Duitsland - voor een opsomming van beroepen in de wettekst, en sluit daarnaast aan bij wat de zorgverzekering vergoedt. Duitsland kent de zogenoemde ‘heilpraktikers’. Deze voor de Duitse Btw vrijgestelde status verkrijgen niet-medici door het succesvol afleggen van een examen.

Alleen al in de ons direct omringende landen verschillen de medische vrijstelling in de Btw. Europa kent 28 lidstaten waar de Btw momenteel is ingevoerd; er zal dus mogelijk nóg meer variatie zijn. In die zin zal het mogelijk een vooruitgang zijn door de vrijstelling te harmoniseren op EU-niveau door het voorschrijven van een duidelijke reikwijdte en deze niet langer aan de lidstaten te laten. Hierin schuilt meteen de uitdaging van het kiezen voor deze oplossing: 28 lidstaten moeten akkoord gaan met de reikwijdte! Alleen al om die reden is de uniformering van de vrijstelling op Europees niveau als een lastige oplossing.

5.3.2 Afschaffing vrijstelling(en) e/o moderniseren Richtlijn

Zoals eerder besproken is het een mogelijkheid om de medische diensten voortaan tegen het lagere (6%) te belasten. Op deze manier zou de discussie over of de vrijstelling al dan niet van toepassing is, abrupt eindigen. Elke medische dienst, ongeacht wie deze verricht, is Btw-belast. De medici kunnen dan ook alle aan hun in rekening gebrachte voorbelasting aftrekken. Bijkomend voordeel is dat ook de ziekenhuisconstructies, die vaak grote bedragen aan vooraf trek niet in aftrek kunnen brengen en daarom Btw-constructies optuigen om deze alsnog in aftrek te kunnen brengen ook niet meer nodig zijn.¹¹²

¹¹² Dit ligt buiten het onderzoeksgebied en zal derhalve niet verder besproken worden.

Naar mijn mening zou de vrijstelling afschaffen en de medische prestaties onder het lagere tarief brengen een stap in de goede richting zijn voor het oplossen van de problematiek. Nog beter zou het zijn om *alles* onder het algemene tarief te brengen. De Btw-Richtlijn zou in die zin best eens gemoderniseerd mogen worden. Bettendorf en Cnossen betogen dat er veel extra inkomsten verkregen kunnen worden uit het afschaffen van de vrijstellingen en het lagere tarief, en het zelfs budgetneutraal kan door, na afschaffing van de vrijstellingen en het lage tarief, het algemene tarief te verlagen.¹¹³ Zij betogen onder andere dat de Btw in origine een instrument is om inkomsten te vergaren, en niet ingezet moet worden om gedrag te beïnvloeden. Deze mening onderschrijf ik. Puur economisch is dit onderbouwd door de werking van de prijselasticiteiten: verschillende tarieven en vrijstelling beïnvloeden de prijzen en de daaruit voortvloeiende keuzes van verbruikers. Ook de keuzes van belastingplichtigen worden beïnvloed wanneer zij de keuze krijgen tussen het afnemen van een andere belastingplichtige of een ‘vrijgestelde’ belastingplichtige. Daarnaast blijken de vrijstellingen een onderwerp ter discussie. Veel zaken bij het Hof van Justitie gaan over de toepassing van vrijstellingen. Er dient echter wel een vraag beantwoord te worden: is het afschaffen van de vrijstellingen politiek haalbaar?

Ook het lage tarief is onderworpen aan de nodige kritiek. Het tarief is oorspronkelijk ingevoerd om de prijs te verlagen van een aantal basisbehoeften en om op die manier de lagere inkomensgroepen te ontlasten. Uit onderzoek van Bettendorf en Cnossen blijkt dat het de hogere inkomensgroepen zijn die het meest profiteren van het lagere Btw-tarief.¹¹⁴ Dit komt doordat de hogere inkomens verhoudingsgewijs meer te besteden hebben en hierdoor meer profiteren van het lagere tarief. Nu de oorspronkelijke doelstelling niet behaald wordt, zou het lagere tarief naar mijn mening vanuit een economisch oogpunt kunnen worden afgeschaft. Maar ook hier geldt: is het politiek haalbaar om het lagere tarief af te schaffen?

Gezien de mogelijke politieke onmogelijkheid om de vrijstellingen en het lagere tarief af te schaffen en al deze prestaties onder het algemene tarief te brengen zie ik het onderbrengen van alle medische prestaties onder het 0% als een half-way optie: 0% Btw in rekening brengen en wel vooraftrek en geen discussie meer over het al dan niet van toepassing zijn van de vrijstelling. Voor het bepalen óf er sprake is van een medische prestatie kan aangehaakt worden bij de bestaande jurisprudentie: het doel waarmee de handeling wordt verricht is bepalend. Hierbij dienen twee invalshoeken in beschouwing te worden genomen: de hoek

¹¹³ L. Bettendorf, S. Cnossen (2014), ‘The Long Arm of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience’, CESifo Working Paper No. 4730, March 2014.

¹¹⁴ L. Bettendorf, S. Cnossen (2014), ‘The Long Arm of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience’, CESifo Working Paper No. 4730, March 2014, pp. 10-11.

van de handelende medicus (voor de ‘medische’ beoordeling van het doel, zoals ook bij cosmetische chirurgie de beoordeling aan de arts wordt gelaten)¹¹⁵ en de hoek van de zorgontvanger (om rekening te houden met de subjectieve opvatting van de ontvanger van een dienst)¹¹⁶. Deze oplossing vergt wel een onderzoek naar de budgettaire gevolgen van het toestaan van aftrek van voorbelasting zonder dat daar Btw-heffing tegenover staat. In 2008 is door de wetgever gecommuniceerd dat het uitstel van 6 maanden van Btw-heffing voor andere dan BIG-geregistreerde een budgettaire derving van € 20,5 miljoen tot gevolg heeft. Er zijn mij geen nadere (recentere) cijfers bekend, ook is het mij niet bekend hoeveel Btw BIG-geregistreerde daadwerkelijk betalen aan hun leveranciers. Mocht het zo zijn dat de budgettaire gevolgen te groot zijn, dan is het onderbrengen van de medische prestaties onder het verlaagde tarief - ondanks dat dit politiek óók moeilijk haalbaar is - de beste oplossing. De opbrengsten van het invoeren van een heffing van Btw over medische prestaties zouden kunnen terugvloeien via subsidies, om de kosten van medische zorg te verlagen. Het geven van (gerichte) subsidies is effectiever dan het behouden van de vrijstelling.¹¹⁷ De grootste kanttekening bij een oplossing met aanpassing van de Btw-Richtlijn blijft: komen tot overeenstemming met alle lidstaten is moeilijk.

5.3.3 Conclusie

In hoofdstuk 5 zijn oplossingen besproken om de huidige strijdigheid met de Btw-Richtlijn op te heffen. Deze oplossingen zijn geformuleerd binnen twee kaders: oplossingen zonder aanpassing en oplossing met aanpassing van de Richtlijn. Onder andere de politieke haalbaarheid van oplossingen is besproken. Daarnaast is het uitgangspunt genomen dat de belastingplichtige rechtszekerheid moeten hebben.

Oplossingen zonder aanpassing van de Richtlijn

Als oplossing zonder aanpassing van de Richtlijn is de aanpassing of verruiming van de Wet BIG, het opnemen van een wettelijk begrip, het 6% tarief en teruggaan naar de oude lijn uit jurisprudentie en besluiten van voor 2008 besproken. Bij de aanpassing van de Wet BIG is het mogelijke politieke bezwaar in het geven van een BIG-status aan alternatieve genezers als een probleem gesignaleerd omdat hierdoor (onder andere) mogelijk verzet volgt van verschillende kwakzalverij groepen hiertegen. Ook het 6% tarief is politiek moeilijk haalbaar, omdat dat op Europees niveau goedgekeurd moet worden. Dit moet door alle lidstaten

¹¹⁵ Hof van Justitie 21-03-2013, C-91.12 (PFC-Clinic), r.o. 36.

¹¹⁶ Hof van Justitie 21-03-2013, C-91.12 (PFC-Clinic), r.o. 33.

¹¹⁷ Zie ook: L. Bettendorf, S. Cnossen (2014), ‘The Long Arm of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience’, CESifo Working Paper No. 4730, March 2014. Bettendorf en Cnossen geven aan dat het hanteren van één Btw-tarief, en daarnaast het geven van gerichte subsidies, economisch efficiënter is dan het lagere Btw-tarief en de vrijstellingen.

worden goedgekeurd: kortom lastig! De lijn uit de jurisprudentie en de oude besluiten lijkt mij dan ook de oplossing voor de problematiek zonder aanpassing van de Richtlijn. Uit de jurisprudentie (zie het eerder besprokene) volgt een helder toetsingsschema. Weliswaar gaan we met deze oplossing 7 jaar terug in de tijd, het is naar mijn mening wel de oplossing die de meeste rechtszekerheid biedt. Groepen voor wie destijds uit de jurisprudentie al volgde dat ze de vrijstelling mochten toepassen zijn nu (weer) aan het procederen, zoals onder andere de chiropractoren.

Oplossingen met aanpassing van de Richtlijn

Als oplossing met aanpassing van de Richtlijn is de vorming van eenduidig beleid op Europees niveau besproken. Ook is de afschaffen van de vrijstelling(en) besproken. Beiden vereisen eensgezindheid onder de lidstaten. De vraag is of de lidstaten tot eenduidig beleid kunnen komen gezien de verschillen in de medische vrijstellingen. Ook erkent de ene lidstaat bepaalde beroepen wel die mogelijk in andere lidstaten worden gezien als kwakzalverij. In die zin zou de meest praktische oplossing zijn om de vrijstelling gewoon af te schaffen. Echter ook daar moet overeenstemming over worden bereikt en kan leiden tot politieke moeilijkheden, ondanks dat afschaffen van de vrijstelling(en) economisch gezien het beste is. Hiermee komt de optie om de medische vrijstelling te vervangen voor een heffing van 0%. Hiermee wordt de discussie rondom de vrijstelling begraven: het is niet meer van belang om de vrijgestelde status te verkrijgen, het is alleen nog van belang dat medische prestaties in de zin van de Btw-Richtlijn worden verricht. Btw hoeft dan niet in rekening gebracht te worden en als extraatje kan de voorbelasting ook nog eens in aftrek worden gebracht. Deze oplossing vraagt wel om een vervolgonderzoek. Onderzocht dient te worden wat de budgettaire gevolgen zijn van deze oplossing. Indien de budgettaire gevolgen te groot zijn, en hierdoor de oplossing politiek niet haalbaar is, zou naar mijn mening de medische prestaties onder het verlaagde tarief gebracht moeten worden en daarnaast kunnen (gerichte) subsidies gegeven worden om de medische kosten te verlagen. Echter, het moeten komen tot overeenstemming met alle lidstaten blijft moeilijk, en kan mogelijk economisch efficiënte oplossingen in de weg staan.

Resumerend

Er blijven twee oplossingen over die mijn voorkeur hebben: óf terugkeren naar de lijn uit voor 2008 óf de medische vrijstelling vervangen voor een 0% tarief. Gezien de vele wijzigingen in de medische vrijstelling in de afgelopen 7 jaar alleen al zou het komen tot een oplossing gewenst zijn voor de belastingplichtige. Deze hebben nu vooral rechtsonzekerheid met alle wijzigingen en aankomende jurisprudentie.

6. Samenvatting en conclusie

In dit onderzoek is de medische vrijstelling in de Btw-Richtlijn nader onderzocht. De onderzoeksvraag luidt:

Hoe verhoudt de Nederlandse vrijstelling in artikel 11 lid 1, letter g, ten eerste, sub a zich tot de vrijstelling in de richtlijn in artikel 132 en de jurisprudentie van het Hof van Justitie?

Na het bestuderen van de (reikwijdte van) de medische vrijstelling in de Btw-Richtlijn en de Wet OB 1968 is gebleken dat de medische vrijstelling in de Richtlijn een andere subjectieve toets hanteert dan de vrijstelling in de Wet OB 1968. De Btw-Richtlijn hanteert een objectieve en een subjectieve toets om te bepalen of de medische vrijstelling van toepassing is; de eis dat de handeling met een therapeutisch doel wordt verricht (objectief) en een kwaliteitseis van die medische handeling (subjectief). De Nederlandse Wet OB 1968 hanteert een objectieve en een subjectieve toets: er moet sprake zijn van een handeling met een medisch doel en de zorgverlener moet ingeschreven staan in het BIG-register. De subjectieve toets in de Wet OB 1968 is niet in overeenstemming met de Richtlijn. Doordat er voor het kwaliteitsvereiste een toetsing aan de hand van het BIG-register plaatsvindt, wordt medici die in het verleden over voldoende kwaliteit beschikte om de vrijstelling te mogen toepassen de medische vrijstelling ontzegd, terwijl zij niet aantoonbaar minder kwalitatieve zorg zijn gaan leveren dan toen ze de vrijstelling mochten toepassen.

De vervolgvraag luidt:

Zijn de gevonden verschillen te rechtvaardigen aan de hand van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting?

Er is naar mijn mening geen rechtvaardiging voor deze afwijking van de Richtlijn te vinden in het neutraliteitsbeginsel. Dit komt mede voort uit de kritiek op de Wet BIG: de Wet BIG beoogt geen waardeoordeel te geven en is voornamelijk ingevoerd om te voorzien in een informatiebehoefte richting consumenten van enkele specifieke zorgverleners. Om opgenomen te worden in de Wet BIG was voornamelijk vereist dat de zorgverlener een breed publiek bedient en er bij dat publiek er een informatiebehoefte bestond om te zorgen dat zij wisten wie zorgverleners met een gedegen opleiding zijn. In algemene zin zegt dit niets of weinig over de kwaliteit van *alle* zorgverleners, alleen wat over het opleidingsniveau van specifieke zorgverleners. In die zin zou de Wet BIG naar mijn mening niet voldoen om de kwaliteit van zorgverleners in algemene zin te beoordelen, zoals de medische vrijstelling en het neutraliteitsbeginsel vereist. De vraag is hierna dan ook: *'Op welke wijze kan de medische vrijstelling in artikel 11 lid 1, letter g, ten eerste, sub a, Wet OB 1968 worden*

vormgegeven en/of op welke wijze kan de Btw-Richtlijn aangepast worden om tot een oplossing te komen?’

In hoofdstuk 4 is gekeken hoe de medische vrijstelling in Engeland, België en Duitsland is opgenomen. Hieruit is gebleken dat ieder land voor een ‘eigen’ oplossing en invulling van het kwaliteitsvereiste heeft gekozen. België haakt aan bij wat de zorgverzekering vergoedt, en legt hierbij specifieke handelingen vast. Engeland heeft gekozen voor nationale registers, en heeft daarnaast enkele beroepen specifiek in de Wet vastgelegd als zijnde vrijgesteld. Duitsland kent, naast een opsomming van beroepen, de term ‘soortgelijk’ en de heilpraktikers. Deze laatste status is te verkrijgen door het afleggen van een medisch examen. Wanneer dit examen met succes wordt afgelegd is de belastingplichtige vrijgesteld voor de Btw in Duitsland.

In Hoofdstuk 5 zijn mogelijke oplossingen besproken. De oplossingen zijn in twee categorieën te verdelen: oplossingen met en zonder aanpassing van de Btw-Richtlijn. In het kiezen van een oplossing in beide categorieën is de politieke haalbaarheid van de oplossingen meegenomen en is de rechtszekerheid die een oplossing geeft als uitgangspunt genomen. Verschillende oplossingen zijn de revue gepasseerd.

Binnen de huidige Richtlijn is naar mijn mening de beste oplossing om terug te keren naar de lijn uit de jurisprudentie en oude besluiten van vóór 2008. Het toetsingsschema dat de rechtsspraak heeft ontwikkeld aan de hand van het arrest-Solleveld is voldoende helder en biedt meer rechtszekerheid dan de huidige situatie. Wanneer voldaan aan de daarin geformuleerde te nemen stappen kan de medische vrijstelling worden toegepast.

Wanneer de Richtlijn kan worden aangepast zou - gezien de politieke haalbaarheid - de beste oplossing een ‘half-way’ oplossing zijn: de toepassing van het 0% tarief op de medische prestaties. Op deze wijze is er geen verschil in toepassing meer: alle prestaties met een therapeutisch doel kunnen tegen 0% belast worden. Daarnaast kunnen paramedici de voorbelasting in aftrek brengen. Hierdoor kan er effectief tegen de laagst mogelijke kosten gepresteerd worden wat de medische prestaties goedkoper maakt. Dit is conform de doelstelling van de medische vrijstelling in de Btw-Richtlijn. Voordat deze oplossing ingevoerd kan worden, is een vervolgonderzoek noodzakelijk naar de budgettaire gevolgen van deze oplossing. Wanneer de budgettaire gevolgen te groot zijn zou naar mijn mening alsnog de medische prestaties onder het verlaagde tarief gebracht kunnen worden, en de opbrengsten van de heffing via subsidies kunnen terugvloeien naar de medische sector om de kosten van zorg te verlagen.

Literatuurlijst

Jurisprudentie

Hof van Justitie

HvJ 14-02-1985, C-268/83 (Rompelman).

HvJ 27-06-1989, C-50/88 (Kühne).

HvJ 27-10-1993, C-281/91 (Muys & De Winter).

HvJ 26-09-1996, C-230/94, (Renate Enkler).

HvJ 11-06-1998, C-283/95 (Fischer).

HvJ 07-09-1999, C-216/97 (Gregg & Gregg).

HvJ 29-06-1999, C-158/98 (Coffeeshop Siberië).

HvJ 14-09-2000, C-384/98 (D.).

HvJ 14-09-2000, C-284/98 (Rosenmayr) (m. concl. A-G Saggio).

HvJ 11-01-2001, C-76/99 (Commissie/Frankrijk).

HvJ 10-09-2002, C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler).

HvJ 29 april 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf), *NTR* 2004/671.

HvJ 27-04-2006, nr. C-443/04 en C-444/04 (Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen).

HvJ 6-7-2006, C439/04 en C-440/04 (Axel Kittel).

HvJ 14-6-2007, C-445/05 (Werner Haderer).

HvJ 23-04-2009, C-460/07 (Sandra Puffer).

HvJ 29-09-2009, C-29/08 (AB SKF).

HvJ 16-12-2010, C-430/09 (Euro Tyre Holding BV).

HvJ 19-07-2012, C-44/11 (Deutsche Bank AG).

Hoge Raad

Hoge Raad 13-02-1991, nr. 26 877 (BNB 1991/95).

Hoge Raad 05-04-1995, nr. 30 247 (BNB 1995/220).

Hoge Raad 15-02-2008, nr. 39 428 (BNB 2008/136) (m.nt. Van der Paardt).

Overige jurisprudentie

Hof Amsterdam 24-11-1986, nr. 2544/85 (BNB 1988/154).

Hof Amsterdam 23-10-2006, nr. 04/02373 (V-N 2007/11.17).

Hof 's-Gravenhage 01-02-2007, nr. 06/00036 (V-N 2007/25.27).

Rechtbank Breda 26-03-2007, nr. 05/1088 (V-N 2007/35.21).

Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 16-09-2014, nr. AWB-14 1866.

Rechtbank Zeeland-West Brabant, 29-05-2015, nr. AWB-14 7383.

Tariefcommissie, Tweede Kamer, 15-02-1977, nr. 11 391 O '68, BNB 1971/223.

(Vak)literatuur

L. Bettendorf, S. Cnossen (2014), 'The Long Arm of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience', CESifo Working Paper No. 4730, March 2014.

A.J. Van Doesum (2009), *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM 131)*, Deventer: Kluwer.

A. van Dongen, 'Het DNA van de BTW', *BTWbrief* 2001, nr. 4.

A. van Dongen, 'Wat komt eerst; subjectiviteit in de BTW', *Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht* 2004/223.

E.H. van Elsen, 'Nieuw besluit medische vrijstelling', *Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht* 2013/89.

Elsevier (2010), 'BTW Almanak 2010', Reed Business: Amsterdam.

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer, 2012.

M. Langer, M. Vellen (2015), 'Umsatzsteuer Handausgabe 2014/15', Stotax: St. Augustin.

I. Lejeune (2008), 'Btw-zakboekje', Kluwer: Mechelen.

P.W. Lenos, 'Vrijstelling medische beroepen, welke medische diensten zijn vrijgesteld en welke niet?', *Btw-bulletin* 1998, nr. 6.

W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Een gelukkig 2013, ook voor de oosterse geneeskunde!', *Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht* 2013/1.

W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Gepingpong met btw-vrijstelling voor (para)medici, *Belastingbrief* 2008/01.

G.D. van Norden, G.J. Wennekes (2010), 'BTW-Gids 2010', Kluwer: Deventer.

J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss), 2000.

Beleidsstukken

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 28-02-2008, nr. CPP2008/78M, Stcrt. nr. 50.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 05-02-2010, nr. DGB2010/740M.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 24-02-2013, nr. BLKB/2013/289M (NTFR 2013/604).

Brief van de minister van VWS aan de Tweede Kamer d.d. 18-11-2014, nr. 686359-129097-MEVA)

Kamerstukken II 1987/88, 19 522, nr. 7.

Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 6.

Kamerstukken II 2008/09, 33 704, nr. 3.

Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 34.

Kamerstukken II 2011/12, 33 283, nr. 3.

Richtlijn nr. 67/227/EEG.

Richtlijn nr. 67/228/EEG.

Richtlijn nr. 77/388/EEG.

Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006.

Tweede evaluatie Wet op de beroepen in de gezondheidszorg, bijlage bij Kamerbrief over evaluatie wet BIG van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, 12 november 2013.

Websites

http://www.kwakzalverij.nl/934/Encyclopedie_Heilpraktiker (geraadpleegd op 29-7-2015).

http://www.kwakzalverij.nl/1724/Edelachtbare_kwakkers_verkopen_onzin_en_hebben_ge_en_recht_op_btw_vrijstelling (geraadpleegd op 30-7-2015).

Overige

Erste Durchführungsverordnung zum Gesetz über die berufsmäßige Ausübung der Heilkunde ohne Bestallung (Heilpraktikergesetz), 18-02-1939.

Federal Statistical Office of Germany: Gesundheitspersonal 2011 nach Berufen (Fachserie 12 Reihe 7.3.1).