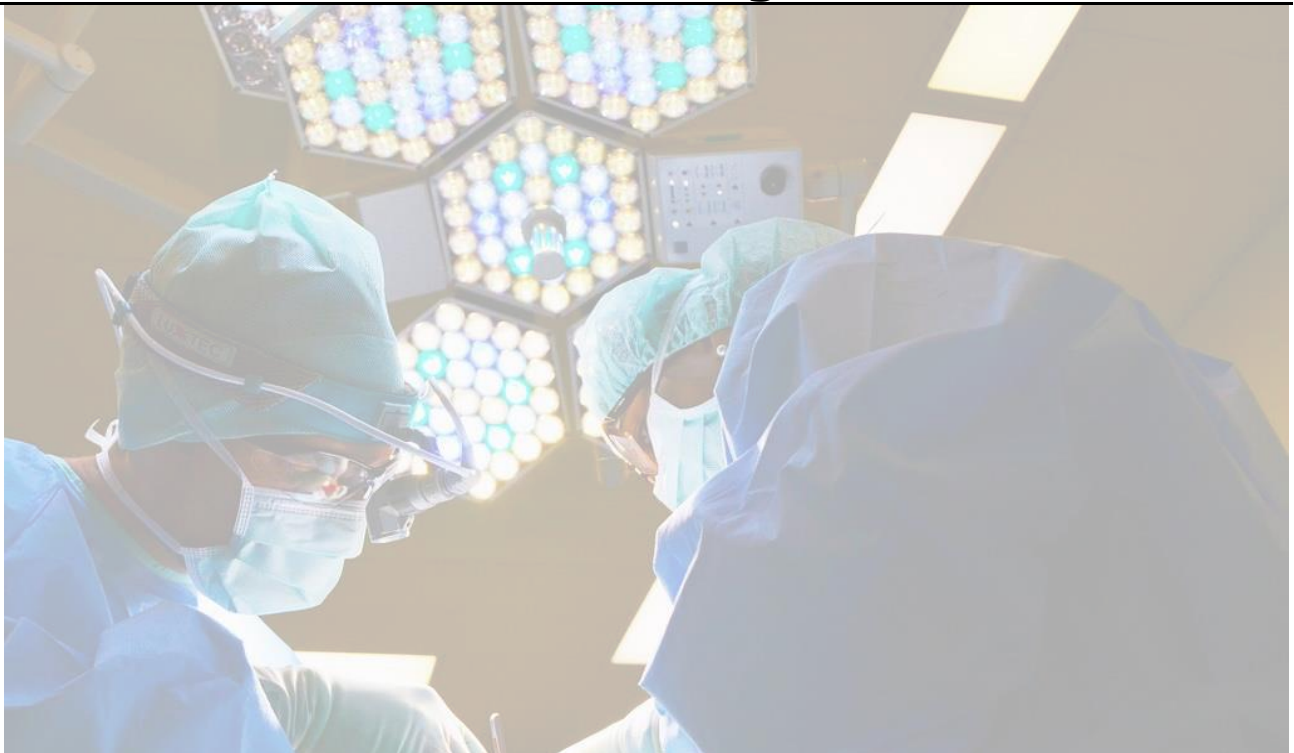


Nadruk verboden  
Masterthesis

---

**De medische vrijstelling in Wet op de  
Omzetbelasting ten aanzien van de verhouding  
tussen reguliere en niet-reguliere  
behandelingen**

---



---

**Naam: Alex (A.L.A.) Soochit**  
**Studentnummer: 313966**  
**Begeleider: P.C.J. Oerlemans**  
**Vlaardingen, 29 oktober 2015**

---

The Erasmus University logo, featuring the word "Erasmus" in a stylized, cursive script font. The logo is enclosed in a white rectangular box with a thin black border.

## Lijst met gebruikte afkortingen

AG - Advocaat-Generaal

ALS - Amyotrofe laterale sclerose

Art. - Artikel of artikelen

Blz. - Bladzijde of bladzijden

Btw - belasting over de toegevoegde waarde

Btw-richtlijn - Richtlijn 2006/112/EG

Btw-verordening - Verordening 1777/2005/EG

EC - Europese Commissie

EEG - Europese Economische Gemeenschap

EG - Europese Gemeenschap

EGKS - Europese Gemeenschap van Kolen en Staal

EGKS-verdrag - Verdrag tot oprichting van de EGKS goedgekeurd

Euratom - Europese Gemeenschap voor Atoomenergie

HR - Hoge Raad

HvJ - Hof van Justitie

KNMG - Koninklijke Nederlandsche Maatschappij tot bevordering der Geneeskunst

NAAV - Nederlandse Artsen Acupunctuur Vereniging (NAAV)

Nr. - Nummer

P. - Pagina of pagina's

PA - Pensionversicherungsanstalt der Arbeiter

R.o. - Rechtsoverweging

SCEN - Steun en Consultatie bij Euthanasie in Nederland

Wet BIG - Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg

Wet OB 1968 - Wet op de Omzetbelasting 1968

Zesde Richtlijn - Zesde Richtlijn van 17 mei 1977; 77/288/EEG, gewijzigd bij Pb EG 2004, L168/35-67

# Inhoud

|                                                                                  |           |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>HOOFDSTUK 1. INLEIDING .....</b>                                              | <b>6</b>  |
| 1.1 AANLEIDING .....                                                             | 7         |
| 1.2 PROBLEEMSTELLING .....                                                       | 9         |
| 1.3 VERANTWOORDING VAN DE OPZET .....                                            | 10        |
| <b>HOOFDSTUK 2. ALGEMENE BEGINSELEN VAN DE OMZETBELASTING .....</b>              | <b>11</b> |
| 2.1 INLEIDING .....                                                              | 11        |
| 2.2 DE OORSPRONG VAN DE OMZETBELASTING .....                                     | 11        |
| 2.3 HET RECHTSKARAKTER VAN DE OMZETBELASTING .....                               | 12        |
| 2.3.1 <i>Verkeersbelasting</i> .....                                             | 13        |
| 2.3.2 <i>Productiebelasting</i> .....                                            | 13        |
| 2.3.3 <i>Verbruiksbelasting</i> .....                                            | 14        |
| 2.4 NEUTRALITEIT IN DE OMZETBELASTING .....                                      | 16        |
| 2.4.1 <i>De omzetbelasting als volledig neutrale belasting</i> .....             | 17        |
| 2.4.2 <i>Juridische neutraliteit</i> .....                                       | 18        |
| 2.4.3 <i>Economische neutraliteit</i> .....                                      | 19        |
| 2.4.4 <i>Externe neutraliteit</i> .....                                          | 20        |
| 2.5 SAMENVATTING .....                                                           | 20        |
| <b>HOOFDSTUK 3. HEFFING MIDDELS EEN NIET-CUMULATIEVE MEERMALIGE HEFFING.....</b> | <b>23</b> |
| 3.1 INLEIDING .....                                                              | 23        |
| 3.2 HET CASCADESTELSEL .....                                                     | 23        |
| 3.2.1 <i>Aftrek van voorbelasting</i> .....                                      | 24        |
| 3.3 VRIJSTELLINGEN IN DE OMZETBELASTING .....                                    | 26        |
| 3.3.1 <i>Het nut van vrijstellingen</i> .....                                    | 26        |
| 3.3.2 <i>Vrijstellingen aan het einde van de bedrijfskolom</i> .....             | 28        |
| 3.3.3 <i>Vrijstellingen in het midden van een bedrijfskolom</i> .....            | 29        |
| 3.4 SAMENVATTING .....                                                           | 31        |
| <b>HOOFDSTUK 4. HARMONISATIE IN DE EG .....</b>                                  | <b>33</b> |
| 4.1 INLEIDING .....                                                              | 33        |
| 4.2 HARMONISATIE VAN DE OMZETBELASTING IN DE EG .....                            | 33        |
| 4.3 EEN EUROPESE OMZETBELASTING .....                                            | 36        |
| 4.3.1 <i>Eerste en Tweede richtlijn</i> .....                                    | 36        |
| 4.3.2 <i>Naar de Zesde richtlijn</i> .....                                       | 37        |
| 4.3.3 <i>De Btw-richtlijn (richtlijn 2006/112/EG)</i> .....                      | 38        |
| 4.3.4 <i>Btw-verordening</i> .....                                               | 38        |

|                                                                                        |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 4.4 VAN EUROPEES RECHT NAAR NATIONALE REGELGEVING.....                                 | 39         |
| 4.5 SAMENVATTING.....                                                                  | 40         |
| <b>HOOFDSTUK 5. WETTELIJKE KADERS VAN DE MEDISCHE VRIJSTELLING.....</b>                | <b>43</b>  |
| 5.1 INLEIDING .....                                                                    | 43         |
| 5.2 DE MEDISCHE VRIJSTELLING IN DE WET OB 1968 EN DE BTW-RICHTLIJN .....               | 43         |
| 5.3 REIKWIJDTE EN DOEL VAN DE MEDISCHE VRIJSTELLING VOLGENS EUROPESE JURISPRUDENTIE .. | 50         |
| 5.3.1 <i>Grammaticale uitleg</i> .....                                                 | 50         |
| 5.3.2 <i>Doel van handelingen in de gezondheidszorg</i> .....                          | 51         |
| 5.3.3 <i>Ambulante zorg en eisen ten aanzien van rechtsvorm en instellingen</i> .....  | 56         |
| 5.3.4 <i>Eisen ten aanzien van de kwaliteit van de zorg</i> .....                      | 62         |
| 5.4 DEELCONCLUSIE .....                                                                | 69         |
| <b>HOOFDSTUK 6. REGULIERE EN NIET-REGULIERE BEHANDELWIJZEN .....</b>                   | <b>74</b>  |
| 6.1 INLEIDING .....                                                                    | 74         |
| 6.2 AFBAKENING NIET-REGULIERE BEHANDELMETHODEN.....                                    | 74         |
| 6.3 'EVINCENCED BASED' BLIK OP BEHANDELMETHODEN .....                                  | 77         |
| 6.4 VALKUILEN: BEHANDELINGEN ONTERECHT BESCHOUWEN ALS WERKZAAM.....                    | 82         |
| 6.5 DE KNMG EN EEN BREDERE VISIE OP BEHANDELMETHODEN.....                              | 87         |
| 6.6 TERUGKOPPELING .....                                                               | 90         |
| 6.7 DEELCONCLUSIE .....                                                                | 92         |
| <b>HOOFDSTUK 7. HOF 'S-HERTOGENBOSCH, 11-09-2015, NR. 14/00971 .....</b>               | <b>96</b>  |
| 7.1 INLEIDING .....                                                                    | 96         |
| 7.2 FEITEN OMTRENT BELANGHEBBENDE.....                                                 | 97         |
| 7.3 ROL VAN VERZEKERAARS EN NIET-REGULIERE OPLEIDINGEN .....                           | 98         |
| 7.3.1 <i>Curriculum studie geneeskunde</i> .....                                       | 98         |
| 7.3.2 <i>Zorgverzekering</i> .....                                                     | 99         |
| 7.4 KAMERSTUKKEN EN DE WET BIG .....                                                   | 99         |
| 7.5 BIAS VAN BELANGHEBBENDE .....                                                      | 101        |
| 7.6 EEN OPMERKELIJKE REDENERING VAN HOF 'S-HERTOGENBOSCH.....                          | 103        |
| 7.7 EEN GEKLEURDE UITSPRAAK VAN HOF 'S-HERTOGENBOSCH .....                             | 106        |
| 7.8 DEELCONCLUSIE .....                                                                | 107        |
| <b>HOOFDSTUK 8. AFSLUITING .....</b>                                                   | <b>111</b> |
| 8.1 AFBAKENINGEN.....                                                                  | 111        |
| 8.1.1 <i>Reguliere en niet-reguliere behandelingen</i> .....                           | 111        |
| 8.1.2 <i>'Evidence based' zorg</i> .....                                               | 112        |
| 8.1.3 <i>Perspectief van arts of patiënt</i> .....                                     | 113        |
| 8.2 KANTTEKENINGEN BIJ DE WETTELIJKE KADERS VAN DE MEDISCHE VRIJSTELLING .....         | 114        |
| 8.3 BIG GEREgistREERDE ARTSEN EN NIET-REGULIERE BEHANDELINGEN .....                    | 117        |

|                                                                 |            |
|-----------------------------------------------------------------|------------|
| 8.2.1 Relevantie van BIG-registratie.....                       | 117        |
| 8.2.2 Een theoretische speelruimte en geen aanknopingspunt..... | 119        |
| 8.4 ROL VAN VERZEKERAARS EN NIET-REGULIERE OPLEIDINGEN.....     | 121        |
| 8.4.1 Opleidingen in niet-reguliere behandelwijzen .....        | 121        |
| 8.4.2 Verzekeringen .....                                       | 123        |
| 8.5 CONCLUSIE.....                                              | 124        |
| <b>HOOFDSTUK 9. BIBLIOGRAFIE.....</b>                           | <b>130</b> |
| 9.1 BOEKEN EN ARTIKELEN.....                                    | 130        |
| 9.2 JURISPRUDENTIE .....                                        | 131        |
| 9.3 OVERIG .....                                                | 133        |

De Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) kent een medische vrijstelling die is beperkt tot medische en paramedische beroepen op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1<sup>o</sup>, Wet OB 1968.<sup>1</sup> Om een vrijstelling voor chiropractoren in de omzetbelasting af te dwingen werd door Stichting Nationaal Register van Chiropractoren tevergeefs civiel tot aan gerechtshof Den Haag geprocedeerd.<sup>2</sup> Door de kantonrechter te Den Haag werd de stichting in het gelijk gesteld, maar door gerechtshof Den Haag werd anders besloten. Het werd er met de uitspraak van gerechtshof Den Haag echter niet veel duidelijker op. De chiropractoren werden in het ongelijk gesteld, omdat bij de verkeerde rechter werd geprocedeerd. Uitleg over de reikwijdte van de medische vrijstelling dient bij de belastingrechter plaats te vinden. De medische vrijstelling in de Wet OB 1968 is een fiscale aangelegenheid.

In dit kader is in het fiscale dit jaar een belangrijke uitspraak geweest. Het betreft hier de uitspraak van Hof s'-Hertogenbosch van 11 september 2015.<sup>3</sup> Op 29 mei 2015 werd door rechtbank Zeeland-West-Brabant<sup>4</sup> en op 14 september 2014<sup>5</sup> werd door dezelfde rechtbank een uitspraak gedaan in het kader van hetzelfde artikel uit de Wet OB 1968. In al deze drie gevallen werd de inspecteur in het ongelijk gesteld. Kenmerkend aan deze uitspraken is dat de inspecteur volgens Hof 's-Hertogenbosch en rechtbank Zeeland-West-Brabant de medische vrijstelling uit de Wet OB 1968 te strikt zou uitleggen.

Ten aanzien van de medische vrijstelling in de omzetbelasting zijn de volgende cumulatieve voorwaarden van toepassing:

- De diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG;
- De diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens;
- De beroepsbeoefenaren zijn ingeschreven in het daartoe ingestelde BIG-register;

---

<sup>1</sup> Als uit de context niet anders blijkt wordt in deze scriptie met 'medische vrijstelling' bedoeld op de vrijstelling uit artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1<sup>o</sup>, Wet OB 1968.

<sup>2</sup> Gerechtshof Den Haag, datum uitspraak 05-11-2013, datum publicatie 29 maart 2015, Zaaknummer 200.127.563/01.

<sup>3</sup> Hof 's-Hertogenbosch, 11-09-2015, nr. 14/00971.

<sup>4</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 29 mei 2015, nr.14/7383.

<sup>5</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 16 september 2014, nr.14/01866, NTFR 2015/573.

- De diensten behoren tot het deskundigheidsgebied van de beroepsbeoefenaar en zijn onderdeel van de BIG-opleiding;
- Het gaat om diensten verricht aan de individuele patiënt.

Duidelijk is dat de Wet BIG een kernelement is. Kenmerkend aan de hierboven aangehaalde uitspraken uit de jurisprudentie is echter dat de inspecteur in het ongelijk werd gesteld. In de praktijk wordt al geadviseerd dat beroepsbeoefenaren die van mening zijn voor de medische vrijstelling in de omzetbelasting in aanmerking te komen er goed aan doen om tijdig bezwaar te maken tegen de voldoening van omzetbelasting op aangifte.<sup>6</sup> De reikwijdte van de medische vrijstelling in de omzetbelasting staat ter discussie.

## **1.1 Aanleiding**

---

De Nederlandse bevolking wordt steeds ouder.<sup>7</sup> Dit is het gevolg van een toename in de welvaart door onder andere ontwikkelingen in de medische sector.<sup>8</sup> Aan de vergrijzing hangt echter ook een prijskaart. Gedurende het leven maar met name aan het einde van het leven krijgen mensen te maken met gezondheidskwalen. Niet voor elk gezondheidskwaal bestaat een duidelijke oplossing. Er zijn tal van medische problemen waar helemaal geen oplossing voor is of waar bijvoorbeeld alleen palliatieve behandeling voor is. Indien iemand wordt geconfronteerd met een gezondheidskwaal, zal hij in de regel proberen hiervan af te komen. Hierbij kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van huis-, tuin- en keukenmiddelen. Indien deze geen soelaas bieden, kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van de medische behandeling door een reguliere arts. Ook dan kan het zo zijn dat de gezondheidskwaal nog niet is verholpen en kan gebruik worden gemaakt van niet-reguliere behandelaars. Men kan zich uiteraard ook direct wenden tot niet-reguliere behandelaars. Ten aanzien van medische behandelingen zijn echter verschillende regels van toepassing in de Wet OB 1968. Zorg waarbij een bepaalde kwaliteit kan worden gegarandeerd is vrijgesteld van omzetbelasting. Zorg die niet aan deze kwaliteitseisen voldoet, is belast. Deze kwaliteitseisen worden later uitgebreid toegelicht. Het is echter de vraag hoe de grens getrokken dient te worden en hoe niet-reguliere behandelingen geclassificeerd dienen

---

<sup>6</sup> BDO, 17 juni 2015 in 'BDO: Chiropractor geniet toch BTW-vrijstelling' op [taxlive.nl](http://taxlive.nl).

<sup>7</sup> Zie 'Prognose bevolking; geslacht, leeftijd, herkomst en generatie, 2015-2060' van het Centraal Bureau voor de Statistiek.

<sup>8</sup> Zie rapport 'Toekomst voor de zorg' van het Centraal Bureau voor de Statistiek.

te worden. Ook kan worden afgevraagd of niet-reguliere behandelingen in een hokje dienen te worden geplaatst ten opzichte van geneeskunst die regulier is. Er kan worden afgevraagd waarom niet-reguliere behandelingen bijvoorbeeld niet-regulier zijn. Ook kan worden afgevraagd of het betreffende gevolgen voor de omzetbelasting dient te hebben.

De staatssecretaris van Financiën is van mening dat bepaalde zorg belast met omzetbelasting dient te zijn en andere zorg niet.<sup>9</sup> Hij vindt dit een gevolg van de toepassing van de vrijstelling in de omzetbelasting die gebonden is aan het kader van de Europese regels. De kwalificatie van belast met omzetbelasting aan een gedeelte van de zorg te geven heeft tot gevolg dat de betreffende zorg duurder wordt dan de zorg die van omzetbelasting is vrijgesteld. Ten aanzien van het belasten van zorg ten opzichte van het vrijstellen speelt een prijsverhogend effect, dat ik aan de hand van de volgende casus zal toelichten. Stel dat de heer A in een aantal seizoenen behoorlijk last heeft van hooikoorts. Iemand met hooikoorts kan terecht bij een acupuncturist. Acupunctuur is een eeuwenoude traditionele Chinese behandelwijze. Hierbij worden er naalden in het lichaam gestoken. De huisarts van de heer A is ook opgeleid als acupuncturist waardoor de heer A snel bij de huisarts kan worden behandeld door middel van een acupunctuur behandeling die zijn huisarts hem ook voorschrijft. Stel dat de betreffende behandeling is vrijgesteld en een wekelijkse acupunctuur consult 50 euro kost. Indien deze behandeling echter niet is vrijgesteld kost het betreffende consult 60,50 euro. Als de behandeling niet meer vrijgesteld is, zal het zorgen voor een toename van 42 euro in maandelijkse kosten. Dat is bijna de prijs van een geheel nieuw consult. Het prijsverhogende effect van de omzetbelasting wordt in dergelijke gevallen deels afgewenteld. Zowel de ondernemer die de omzetbelasting in rekening brengt als de ontvanger van de dienst zal de belasting gedeeltelijk dragen. Hierbij wordt het prijsverhogend effect en daarmee ook de relevantie van het al dan niet van toepassing zijn van medische vrijstelling op een dienst als acupunctuur duidelijk.

Ten aanzien van acupunctuur geldt dat deze tot 1 januari 2013 nog wel onder de medische vrijstelling in de omzetbelasting viel. Vanaf 1 januari 2013 is acupunctuur echter niet meer vrijgesteld van omzetbelasting. In de Wet OB 1968 waren andere regels van kracht ten aanzien van de medische vrijstelling. De Wet OB 1968 werd aangepast, omdat deze werd gezien als een te ruime implementatie van de Europese

---

<sup>9</sup> Besluit van 24 februari 2013, nr. BLKB/2013/298M.



Btw-richtlijn. Voorafgaand aan de wijziging van 1 januari 2013 werd in het Lente Akkoord voorgesteld de Nederlandse regelgeving op het gebied van de medische vrijstelling enger te formuleren.<sup>10</sup> Er zijn vanaf 1 januari 2013 meer voorwaarden verbonden aan de medische vrijstelling. In dit kader valt de BIG-registratie.

## 1.2 Probleemstelling

---

Er zijn vanaf 1 januari 2013 meer voorwaarden verbonden aan de medische vrijstelling. In dit kader valt de BIG-registratie.

In deze scriptie zal worden toegelicht hoe de medische vrijstelling in de omzetbelasting dient te worden vormgegeven. Dit zal worden gedaan in het kader van de Europese Btw-richtlijn. Er wordt onderzocht of de huidige implementatie van de wetgever niet te eng is of wellicht nog strikter dient te zijn. Het is daarom van belang antwoord te vinden op de volgende vraag:

*Hoe dient de Nederlandse medische vrijstelling in de Wet OB 1968 te worden vormgegeven in het kader van de Europese Btw-richtlijn?*

Om tot een antwoord op de probleemstelling te komen zullen de volgende deelvragen worden beantwoord.

- Op welke algemene beginselen stoelt de omzetbelasting?
- Wat zijn de implicaties van een niet-cumulatieve cascadestelsel en de rol van die vrijstellingen in het bijzonder daarin hebben?
- Welke rol speelt Europese regelgeving bij omzetbelasting?
- Welke wettelijke kaders kent de medische vrijstelling in de omzetbelasting?
- Valt er een onderbouwde kwaliteitseis voor reguliere geneeskunst ten opzichte niet-reguliere behandelmethoden te maken in het kader van de medische vrijstelling in de omzetbelasting?
- Welke argumenten kunnen uit recente jurisprudentie worden gehaald met betrekking tot de medische vrijstelling?

---

<sup>10</sup> De Eerste Kamer heeft op 18-12-2012 ingestemd met het Belastingplan 2013 en de wetwijziging in het kader van de medische vrijstelling kent zijn oorsprong uit het Lente Akkoord.

## **1.3 Verantwoording van de opzet**

---

De probleemstelling wordt beantwoord vanuit diverse invalshoeken. Hierbij wordt bedoeld op de politieke, economische, maatschappelijke, de juridische en de medische invalshoek. In hoofdstuk 2 worden de algemene beginselen van de omzetbelasting aangehaald. Dit wordt gedaan door in te gaan op de oorsprong van de omzetbelasting, zijn rechtskarakter en het beginsel van de fiscale neutraliteit. Vervolgens worden in hoofdstuk 3 de implicaties van een niet-cumulatieve cascadestelsel en de rol van die vrijstellingen in het bijzonder daarin hebben in kaart gebracht. Dit zal worden gedaan met uitgewerkte voorbeelden, zodat de gevolgen duidelijk naar voren komen. In hoofdstuk 4 wordt het Europese karakter op het gebied van omzetbelasting aangehaald. Hoe Europese regelgeving zich ten opzichte van nationale regelgeving in de omzetbelasting verhoudt, komt in dat hoofdstuk aan bod. In hoofdstuk 6 worden reguliere en niet-reguliere behandelingen benaderd vanuit een medische invalshoek. Dit zal worden gedaan aan de hand van diverse standpunten van autoriteiten in de medisch wetenschappelijke wereld, reviews en meta-analyses. In hoofdstuk 7 komt de verhouding tussen de vorige hoofdstukken en recente Nederlandse rechtspraak in de omzetbelasting ten aanzien van de medische vrijstelling aan bod. Tot slot zal in hoofdstuk 8 worden gekeken of de optimale behandeling van de medische vrijstelling in de omzetbelasting. Het is de vraag in hoeverre bepaalde kwaliteitseisen implementeerbaar zijn in de regelgeving. Zo is het denkbaar dat uit de voorgaande hoofdstukken een breed grijs gebied volgt waarin moeilijk onderscheid valt te maken tussen geneeskunst die wel aan de eisen voldoet en geneeskunst die er niet aan voldoet.

### 2.1 Inleiding

In deze scriptie staat de medische vrijstelling in de omzetbelasting centraal. Ten aanzien van bepaalde medische handelingen is bepaald dat het niet wenselijk is dat zij worden belast met omzetbelasting. Het is de vraag waarom er überhaupt omzetbelasting wordt geheven. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op deze vraag. De heffing van omzetbelasting wordt geregeld middels wetgeving. In dit hoofdstuk komt ook aan bod wat het karakter van deze wetgeving is. De neutraliteit van omzetbelasting zal tot slot aan bod komen.

### 2.2 De oorsprong van de omzetbelasting

De omzetbelasting is een belasting die tegenwoordig niet meer is weg te denken. Bijna iedereen waar dan ook ter wereld wordt met de heffing van omzetbelasting geconfronteerd. De wetgever vond het in het kader van de medische verzorging van de mens niet wenselijk deze te belasten met omzetbelasting, maar in het kader van de aanschaf van bijvoorbeeld een nieuwe laptop wordt een consument wel geconfronteerd met de heffing van omzetbelasting. Een vraag die al snel opkomt, is waarom er überhaupt omzetbelasting wordt geheven.

Om tot een antwoord op die vraag te komen moet worden teruggegrepen naar de oorsprong van de omzetbelasting. Van Hilten en Van Kesteren halen aan dat al sinds jaar en dag uitgaven van regeringen mede worden gedekt middels het heffen van belastingen over de consumptie.<sup>11</sup> Dergelijke belastingen kennen zelfs wortels in de klassieke oudheid. Door de Romeinen werd bijvoorbeeld belasting geheven op de goederenhandel over veilingen en werd de aankoop van slaven in de belastingheffing betrokken. Deze belastingen bleven na de val van het Romeinse rijk bestaan. Ook in de middeleeuwen en daarna werd omzetbelasting geheven. De Nederlandse ervaringen met de omzetbelasting gaan terug tot de zogenoemde Spaanse 'alcabala'.<sup>12</sup> Dit was een heffing die in 1571 werd ingevoerd om het leger te kunnen betalen om de opstand in de lage landen neer te slaan.

<sup>11</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 2 e.v..

<sup>12</sup> Cnossen in 'Twaalf jaar belasting over de toegevoegde waarde' in WFR 1981/1101.

De invoer van omzetbelastingen verliep buitengewoon moeizaam en ging in bijna alle landen gepaard met problemen. Zo waren deze verbonden met crises en oorlogen. Midden in de Eerste Wereldoorlog in 1916 door Duitsland vanwege de stijgende overheidsuitgaven door de betreffende oorlog. In 1920 en 1921 in respectievelijk Frankrijk en België om de verwoestende gevolgen van de Eerste Wereldoorlog te ondervangen. Door Engeland werd in 1941 een uitvoerig systeem voor accijnzen opgezet om te betalen voor de oorlog. Dit kon men in zijn totaal als een omzetbelasting beschouwen.<sup>13</sup>

Door Nederland werd op 1 januari 1934 de omzetbelasting niet direct in verband met de oorlog ingevoerd, maar wel midden in een crisisperiode. Men was van plan met de opbrengsten de gevolgen van de crisis tegen te gaan. Door de regering werd dan ook gesteld dat de maatregel van tijdelijke aard zou zijn.

Nederland is echter nooit meer van de omzetbelasting afgekomen. Integendeel zelfs. De omzetbelasting krijgt een steeds belangrijkere rol in ons belastingstelsel en is niet meer weg te denken. De omzetbelasting is een belasting die oorspronkelijk is ingevoerd vanwege budgettaire redenen en ook nu speelt het budgettaire karakter van de belasting nog een belangrijke rol.

## **2.3 Het rechtskarakter van de omzetbelasting**

---

Hierboven is aangehaald dat omzetbelasting om budgettaire redenen werd ingevoerd en wordt geheven. Het heffen van belasting over een bepaalde omzet of consumptie kan op verschillende manieren.

Kort samengevat kan de omzetbelasting worden omschreven als een belasting die goederen en diensten belast op hun weg van de leverancier naar de consument. Het betreffende betekent echter niet dat alle belastingen die een dergelijke voortstuwing van leverancier naar de consument kennen hetzelfde rechtskarakter hebben. Zo een levering via een productieketen of het presteren van een dienst kan om verschillende redenen in de heffing worden betrokken. De heffing van omzetbelasting wordt geregeld via wetgeving. Bij het heffen van belastingen die geregeld worden middels wetgeving

---

<sup>13</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 2 e.v..

is van belang wie, wat en waarom de wetgever tracht te belasten. Dit wordt door Braun omschreven als het rechtskarakter van omzetbelasting.<sup>14</sup> Van Hilten en van Kesteren geven aan dat het rechtskarakter van een omzetbelasting driedelig is.<sup>15</sup> Een omzetbelasting kan fungeren als een verbruiksbelasting, productiebelasting en verkeersbelasting. Welk rechtskarakter een omzetbelasting heeft is belangrijk, omdat bij de structuur van de wetgeving en de interpretatie van bepalingen uit de wet het rechtskarakter uiteraard een belangrijke rol speelt. Het doel van de belastingen verschilt dan immers.

### 2.3.1 Verkeersbelasting

Er is sprake van een verkeersbelasting in gevallen dat handelingen die in het rechtsverkeer plaatsvinden, worden betrokken in de heffing. Bij een omzetbelasting die aangrijpt bij bepaalde juridische handelingen kan derhalve worden gesteld dat zo een belasting altijd een verkeersbelasting betreft.<sup>16</sup> Door het Hof van Justitie is in het arrest Kerrut aangehaald dat de omzetbelasting mede een verkeersbelasting is.<sup>17</sup> De reden van het belasten van rechtshandelingen, bijvoorbeeld de levering van goederen, bij een verkeersbelasting is de rechtshandeling als zodanig object van de heffing te maken. Een omzetbelasting hoeft echter niet tot doel te hebben om een rechtshandeling als zodanig in de heffing te betrekken, maar het belasten van bijvoorbeeld het verbruik van een geleverd goed. Bij het plaatsvinden van een rechtshandeling wordt belasting geheven.

### 2.3.2 Productiebelasting

Bij een productiebelasting is de productie het object van de heffing. De rechtsgrond die de grondslag van deze belasting vormt, betreft het profijtbeginsel.<sup>18</sup> Volgens dit beginsel dienen degenen die het meeste profiteren van bepaalde overheidsuitgaven er ook het meeste voor te betalen. Overheidsuitgaven kunnen groepen in de samenleving ten goede komen. Het kan voor komen dat een aantal groepen in de samenleving extra profiteert van overheidsuitgaven. In dit kader valt bijvoorbeeld te denken aan de gevallen waarin de overheid uitgaven doet waarvan het bedrijfsleven kan profiteren.

---

<sup>14</sup> Braun in 'Aftrek van voorbelasting in de BTW', Deventer: Kluwer 2002, blz. 41.

<sup>15</sup> Braun in 'Aftrek van voorbelasting in de BTW', Deventer: Kluwer 2002, blz. 41.

<sup>16</sup> Nederstigt in 'De economische beoordeling van omzetbelastingen', Deventer: 1964.

<sup>17</sup> HvJ, 8 juli 1986, zaak C-73/85 (Kerrut) en Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie, blz. 4.

<sup>18</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 5 e.v..

Stel dat de overheid wegen aanlegt en daarmee de infrastructuur bevordert, waardoor een aantal ondernemers een kortere reisafstand heeft in het kader van het vervoer van hun producten. Het gevolg hiervan is dat op de productie van deze ondernemers minder vervoerskosten drukt, omdat zij minder tijd en brandstofkosten kwijt zijn aan het vervoer. Dit is een voorbeeld waarbij een aantal bedrijven profijt heeft van uitgaven die door de overheid zijn gedaan.

Een ondernemer wordt bij een productiebelasting in de heffing betrokken, omdat hij profijt heeft van bepaalde uitgaven die door de overheid zijn gedaan. Een omzetbelasting als productiebelasting stuit echter op een praktisch probleem. Bij een productiebelasting is een splitsing van kosten van de overheid die het bedrijfsleven ten goede komen en andere kosten noodzakelijk. Er kan immers anders moeilijk worden vastgesteld wie ergens profijt van heeft. Stel dat de overheid een dijk bouwt. Het is dan niet kwantificeerbaar hoeveel profijt ondernemer A ten opzichte van ondernemer B heeft van deze dijk. Het niet kwantificeerbaar maken van overheidsuitgaven op individueel niveau zorgt er voor dat een dergelijke omzetbelasting praktisch niet uitvoerbaar is en een theoretische aangelegenheid blijft.

### 2.3.3 Verbruiksbelasting

In Nederland wordt de omzetbelasting geheven als een verbruiksbelasting. Bij een verbruiksbelasting wordt beoogd de consumptie van goederen en diensten in de heffing te betrekken.<sup>19</sup> Van Hilten en Van Kesteren omschrijven een verbruiksbelasting als een belasting die tot doel heeft de consumptie te belasten. De vraag is echter hoe men consumptie dan belast. Indien een consument bijvoorbeeld bij een snackbar een snack bestelt zal de snack vaak direct of vrij snel na de aanschaf geconsumeerd worden. Bij de aanschaf van een computer is dit anders. De consumptie daarvan vindt plaats in een bepaalde langere tijdspanne na de aanschaf. Het moment van verbruik en het moment van aanschaf verschilt in dergelijke gevallen behoorlijk. Als consumptie in de hiervoor aangehaalde zin in de belastingheffing betrokken moet worden, zal deze gewaardeerd dienen te worden in een bepaalde eenheid. Dit kan worden gedaan in valuta. Door de besteding uitgedrukt in valuta als aanknopingspunt voor de heffing te gebruiken kan consumptie worden belast.

---

<sup>19</sup> Rapport van Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark; Brussel 1962. Zie ook het zogenoemde ABC-rapport van januari 1962 en Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie, blz. 5 e.v..

Hierboven is beschreven dat bij een verbruiksbelasting het verbruik belast kan worden door aan te grijpen bij de besteding van een consument. In theorie zou deze consumptie middels een directe verbruiksbelasting belast kunnen worden en in de literatuur is dat al een aantal keer geopperd. Te denken valt aan de zogenoemde 'expenditure tax' van Kaldor.<sup>20</sup> De belasting zou dan geheven worden bij degene die daadwerkelijk consumeert. Van Hilten en Van Kesteren geven aan dat in de praktijk echter nergens een directe verbruiksbelasting wordt gehanteerd.<sup>21</sup> De heffing van een verbruiksbelasting vindt in de praktijk altijd op een indirecte manier plaats en wordt geheven bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet. Dit is naar mijn mening vanuit het oogpunt van de praktische uitvoerbaarheid ook gewenst. Alleen al vanwege de reductie van het aantal heffingspunten. De omzetbelasting die in de Europese Gemeenschap (EG) wordt geheven is ook een indirecte verbruiksbelasting die wordt geheven over de consumptie. Hier dient echter naar mijn mening wel een nuance aangebracht te worden. Bij het heffen van belastingen zijn afwentelingen geen onbekend verschijnsel. Degene voor wie een bepaalde belastingmaatregel is bedoeld, hoeft niet altijd dezelfde te zijn als degene die de maatregel in de praktijk treft.<sup>22</sup> Dit verschil tussen hoe het in de praktijk uitpakt en hoe het op papier is bedoeld betreft het verschil tussen respectievelijk de juridische en praktische zin van belastingdruk. In de juridische zin is bij de heffing van omzetbelasting in de EG inderdaad sprake van een indirecte verbruiksbelasting op consumptie. In economische zin hoeft het betreffende echter zeker niet het geval te zijn. In gevallen waarin de belasting geheel of gedeeltelijk wordt afgewenteld heeft invloed op de vraag of de verbruiksbelasting ook daadwerkelijk een belasting op consumptie in economische zin is.

De in de EG geheven omzetbelasting betreft in beginsel alle bestedingen van particulieren in de heffing en is hiermee een algemene verbruiksbelasting.<sup>23</sup> Bijzondere verbruiksbelastingen staan hiermee in contrast. Hierbij worden alleen bestedingen van bepaalde producten, zoals alcohol en tabak, in de heffing betrokken en deze belastingen worden in de regel aangeduid als accijnzen. Verbruiksbelastingen zijn grofweg in

---

<sup>20</sup> Kaldor in 'An expenditure tax', London: 1955 en Cnossen in 'De belasting van de toekomst', Deventer: 1978.

<sup>21</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 8.

<sup>22</sup> Later in de scriptie wordt het effect van afwenteling van belasting geïllustreerd middels cijfervoorbeelden.

<sup>23</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 8 e.v..

onderstaande vier categorieën in te delen.<sup>24</sup>

|                 | <b>Algemene<br/>verbruiksbelastingen</b> | <b>Bijzondere<br/>verbruiksbelastingen</b>  |
|-----------------|------------------------------------------|---------------------------------------------|
| <b>Direct</b>   | Expenditure Tax van Kaldor               | Gemeentelijke onroerende<br>zaakbelastingen |
| <b>Indirect</b> | Omzetbelasting                           | Accijnzen                                   |

---

## 2.4 Neutraliteit in de omzetbelasting

---

Hiervoor is aangehaald dat de in Nederland geheven omzetbelasting een algemene indirecte verbruiksbelasting is. Dat is een omzetbelasting die ten doel heeft het verbruik te belasten met een heffing die niet direct bij de consument zelf plaatsvindt. De heffing vindt plaats bij de leverancier van de consument. Van Hilten en Van Kesteren halen aan dat de wetgever met een belasting hetgeen dat gelijk is ook gelijk dient te belasten.<sup>25</sup> Een belasting dient meetbaar te zijn en deze meetbaarheid van belastingdruk dient een vereiste te zijn die men aan een omzetbelasting dient te kunnen stellen. Een belasting waarbij er totale willekeur is en het zou uitmaken of een consument een goed bij ondernemer A in straat A of ondernemer bij B in straat A aanschaft, waarbij ondernemer A en B exact hetzelfde goed leveren, is niet gewenst als we het doel van een indirecte verbruiksbelasting als uitgangspunt nemen. Een fiscaal begrip dat ziet op deze willekeur is het zogenoemde fiscale neutraliteitsbeginsel. Het beginsel van de belastingneutraliteit is een beginsel dat afkomstig is uit de economische wetenschappen.<sup>26</sup> Het begrip ziet in principe op de optimale verdeling van productieve middelen. De omzetbelasting heeft het karakter van een verbruiksbelasting en in dat kader heeft het begrip neutraliteit een andere betekenis. In de omzetbelasting zijn verschillende vormen van neutraliteit te onderscheiden. Swinkels heeft vier elementen van neutraliteit benoemd, die hij heeft afgeleid van jurisprudentie van het Hof van Justitie. De neutraliteit ten aanzien van

---

<sup>24</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 8 e.v..

<sup>25</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 8 e.v..

<sup>26</sup> Cursus Belastingrecht Archief 2012/EBR.6.1.1.C.b1 en zie bijvoorbeeld: Musgrave in 'Public finance in theory and practice', McGraw — Hill, New York/London 1973, blz. 193, Hartog in 'Toegepaste welvaartseconomie', H.F. Stenfert Kroese, Leiden 1963, blz. 175 en Due in 'Sales Taxation, Routledge and Kegan Paul', London 1957, blz. 352.



eindverbruikers, transacties, belastingplichtigen en de cumulatie van belasting.<sup>27</sup> Deze vormen van neutraliteit zijn onder te verdelen in de economische en juridische neutraliteit. De neutraliteit tussen transacties en belastingplichtigen kan onder de economische neutraliteit worden geschaard en de neutraliteit tussen eindverbruikers en cumulatie van belasting onder de juridische.<sup>28</sup> Van Hilten en Van Kesteren hanteren dezelfde vormen van neutraliteit, maar voegen er nog een derde categorie bij. Zij onderscheiden een juridische, interne<sup>29</sup> en externe neutraliteit.<sup>30</sup>

### 2.4.1 De omzetbelasting als volledig neutrale belasting

Hieronder zullen de verschillende vormen van neutraliteit van omzetbelasting worden omschreven. Het is echter nog maar de vraag hoe neutraal de omzetbelasting kan zijn. Is volledige neutraliteit een realiseerbaar doel voor een omzetbelasting als indirecte algemene verbruiksbelasting? Van Hilten en Van Kesteren beantwoorden die vraag ontkennend.<sup>31</sup> Dat kan ik onderschrijven, omdat belastingen alleen al door hun bestaan invloed op het economisch handelen uitoefenen. Dat is de reden dat neutraliteit in de omzetbelasting een relatief begrip betreft. Zelfs in gevallen waarin alle goederen en diensten met een uniform tarief worden belast is de omzetbelasting nog niet neutraal. Er zou gesteld kunnen worden dat het handelen in die gevallen in gelijke mate wordt beïnvloed en het daarmee per saldo geen invloed zou hebben op het economisch handelen. Deze stelling gaat echter niet op. De vraag naar een goed als reactie op een prijsverschil is vaak verschillend per goed of dienst. Iemand die verslaafd is aan tabaksproducten zal in de regel bij een prijsstijging nog steeds tabaksproducten blijven aanschaffen om zijn drang naar tabaksproducten te stillen. Dat ligt anders bij producten waar makkelijker een substituuat voor te vinden is. Indien bijvoorbeeld appels door een belastingmaatregel enorm in prijs stijgen, zal de consument in de regel meer fruit consumeren dat niet wordt getroffen door de belastingmaatregel. De consumptie van appels kan dan bijvoorbeeld worden gesubstitueerd met de consumptie van peren. Dit beschreven effect is afhankelijk van de prijselasticiteit van producten. Een product waaraan consumenten verslaafd kunnen raken, is vrij inelastisch. Producten waar makkelijk een substituuat voor is te vinden, zijn vrij elastisch. Elastische producten zijn gevoeliger voor prijsveranderingen. Daarbij doel ik er op dat de gedragsreactie die het

---

<sup>27</sup> Zie J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss), 2000, blz. 26 t/m 40.

<sup>28</sup> Swinkels uit vorige noot en zie ook: A.J. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW* (FM 131), Deventer: Kluwer (2009), blz. 31 t/m 34.

<sup>29</sup> Ook wel economische neutraliteit.

<sup>30</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 13 e.v..

<sup>31</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 13 e.v..

gevolg is van een belastingmaatregel op een elastisch goed groter is dan op een inelastisch goed. Zelfs als de belasting exact even hoog is. Derhalve beïnvloedt zelfs een uniforme belasting het economisch handelen. Gesteld zou kunnen worden om daarom een omzetbelasting met een gedifferentieerd tarief te introduceren. Een omzetbelasting waarbij de hoogte van het tarief afhankelijk is van elasticiteit van het goed of de dienst waar de belasting over geheven wordt. Daarvoor is het echter vereist dat de elasticiteit van elk goed en dienst bekend is. Bovendien zou bekend moeten zijn wat de prijsverhoging van goed A voor gevolg heeft voor de vraag naar goed B. Dat wordt uitgedrukt in een kruiselasticiteit van een goed of dienst. Dat zou dan ook een oplossing voor een volledig neutrale omzetbelasting kunnen zijn. De praktijk is echter weerbarstiger. Het is praktisch nog niet uitvoerbaar om een belasting vorm te geven waarbij elk product een tarief krijgt dat is afgestemd op alle relevante elasticiteiten. Derhalve is het nastreven van volledige neutraliteit in de omzetbelasting geen realistisch doel en dient het begrip neutraliteit in de omzetbelasting altijd relatief te worden benaderd.

#### 2.4.2 Juridische neutraliteit

De juridische neutraliteit ziet op een rechtvaardige verdeling van de belasting. Om dit te evalueren is het eerder aangehaalde rechtskarakter van de omzetbelasting van belang. Door Reugebrink is aangehaald in hoeverre de maximale realisatie van het rechtskarakter van de omzetbelasting meebrengt dat deze belasting ten opzichte van bepaalde verhoudingen zich neutraal dient te gedragen.<sup>32</sup> De omzetbelasting wil de consumptie treffen die door particulieren wordt gedaan middels de bestedingen die zij hebben gedaan. Een vereiste voor het rechtvaardig toepassen hiervan is dat heffing per belastingsubject meetbaar dient te zijn. Het gelijke dient gelijk te worden behandeld en het ongelijke evenredig ongelijk en dat kan alleen als hetgeen waar belasting over wordt geheven net zoals de belasting zelf kwantificeerbaar is.<sup>33</sup> Juridische neutraliteit kan worden bereikt door een belasting bestaande uit een vast percentage van de consumentenprijzen van goederen en diensten, waarbij gelijke goederen gelijk worden behandeld.

---

<sup>32</sup>Reugebrink in 'Enkele beschouwingen over de neutraliteit van omzetbelasting', Kluwer Deventer 1965, blz. 15.

<sup>33</sup> Reugebrink in 'Enkele beschouwingen over de neutraliteit van omzetbelasting', Kluwer Deventer 1965, blz. 7.

### 2.4.3 Economische neutraliteit

De economische neutraliteit in de omzetbelasting wordt ook wel aangeduid als interne neutraliteit.<sup>34</sup> Een algemene verbruiksbelasting als de Nederlandse omzetbelasting dient in beginsel te voorkomen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord.<sup>35</sup> Ondernemers vormen bij een dergelijk belastingstelsel immers alleen de heffingspunten. Zij dienen de belasting af te dragen aan de schatkist van de overheid en van de wetgever wordt verwacht dat de ondernemers de belasting doorberekenen aan hun consumenten. Indien de heffing van omzetbelasting gepaard gaat met de verstoring van onderlinge concurrentieverhoudingen tussen ondernemers heeft dat tot gevolg dat de belasting in de praktijk geheel of gedeeltelijk werkt als een soort bedrijfsbelasting. In een markt met concurrentie worden prijzen op elkaar afgestemd. Een ondernemer die derhalve de meeste belasting zou moeten voldoen zou in een dergelijk scenario ook een gedeelte van die belasting voor eigen rekening moeten nemen. Door de marktwerking kan deze ondernemer immers niet de prijzen verhogen en de belasting afwentelen op de consument. De consument schaft dan simpelweg hetzelfde goed aan bij een concurrent.

Van Hilten en Van Kesteren zijn van mening dat niet zou moeten worden gesteld dat een omzetbelasting nooit de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers zou mogen verstoren. Neutraliteit dient een relatief begrip te zijn volgens hen. Dat is een mening die ik hierboven al heb onderschreven, omdat een omzetbelasting zonder concurrentieverstoreningen een utopie is. Belastingen hebben immers invloed op prijzen en daarmee het gedrag van consumenten en bedrijven. Eerder in dit hoofdstuk bleek dat de omzetbelasting was ingevoerd om budgettaire redenen en het budgettaire element van de belasting is ook nu niet meer weg te denken. Met een omzetbelasting wordt verbruik van consumenten belast om geld naar de schatkist over te hevelen. Deze overheveling middels het heffen van een belasting gaat nu eenmaal gepaard met versturende effecten, omdat dat inherent is aan het heffen van belastingen, zoals eerder al onder 2.4 is aangehaald.

---

<sup>34</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 14.

<sup>35</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie, blz. 15.

#### 2.4.4 Externe neutraliteit

De externe neutraliteit in de omzetbelasting ziet er op dat de heffing bij invoer op goed A gelijk dient te zijn aan de binnenlandse belastingdruk op hetzelfde goed A. De teruggaaf bij uitvoer van goed A mag niet meer of minder zijn dan de in het binnenland geheven omzetbelasting.<sup>36</sup> Indien er te hoog wordt geheven bij invoer, heeft dat tot gevolg dat de omzetbelasting gedeeltelijk zou werken als een invoerrecht. Derhalve wordt de binnenlandse ondernemer in een dergelijk scenario een voordeel verleend. Een te lage heffing bij invoer zou het tegenovergestelde effect hebben. De binnenlandse ondernemers zouden dan worden benadeeld, omdat de vraag naar buitenlandse goederen zou stijgen. Derhalve zou een binnenlandse ondernemer in een dergelijk scenario een deel van de omzetbelasting voor eigen rekening dienen te nemen. Er zou dan sprake zijn van afwenteling van belasting naar de binnenlandse ondernemer. Indien er bij uitvoer een ruime teruggaaf wordt verleend, wordt in feite aan exporteurs een exportsubsidie verleend. Een dergelijke subsidie hoeft niet pertinent verboden of onwenselijk te zijn. De overheid kan het bijvoorbeeld wenselijk vinden om de export te stimuleren en in exportsubsidies een middel zien om dat doel te bereiken. Ondanks de versturende effecten kan het betreffende gewenst zijn. Export naar bepaalde ontwikkelingslanden als stimulans voor de economie aldaar werkt hier bijvoorbeeld versturend, maar het is afhankelijk van voorkeuren of men de verstoringen erger of minder erg vindt dan de subsidie.<sup>37</sup> Ook ten aanzien van export en teruggaaf geldt het tegenovergesteld effect bij een te lage teruggaaf bij export. Daarbij zal de belasting gedeeltelijk voor de rekening van de exporteur komen. Ook hierbij geldt dat de omzetbelasting niet meer als een algemene verbruiksbelasting fungeert. De belasting zou dan geclassificeerd dienen te worden als een bedrijfsbelasting.

### 2.5 Samenvatting

---

De aanleiding van de invoer van omzetbelasting in Nederland was een grote economische crisis waarin het land zich aan het begin van de vorige eeuw bevond. De omzetbelasting werd ingevoerd om de gevolgen van die crisis het hoofd te kunnen bieden. De omzetbelasting heeft van oorsprong een budgettair karakter en dat karakter is ook nu niet meer weg te denken. Ook nu zijn de inkomsten uit de omzetbelasting hard nodig. De belasting is inmiddels niet meer weg te denken.

---

<sup>36</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie, blz. 15.

<sup>37</sup> Musgrave in 'Public finance in theory and practice', McGraw — Hill, New York/London 1973.

In de omzetbelasting wordt belasting geheven over de consumptie. Dat heffen kan op verschillende manieren. Kort samengevat kan de omzetbelasting worden omschreven als een belasting die goederen en diensten belast op hun weg van de leverancier naar de consument. De heffing van omzetbelasting wordt geregeld via wetgeving. Bij het heffen van belastingen die geregeld worden middels wetgeving is van belang wie, wat en waarom de wetgever tracht te belasten. Dat is het rechtskarakter van wetgeving. Dit rechtskarakter kan bij de omzetbelasting driedelig zijn. De omzetbelasting kan een verkeersbelasting, productiebelasting of verbruiksbelasting zijn.

In Nederland wordt de omzetbelasting geheven als een verbruiksbelasting. Bij een verbruiksbelasting wordt beoogd de consumptie van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Een verbruiksbelasting kan worden omschreven als een belasting die tot doel heeft de consumptie te belasten. Door de besteding uitgedrukt in valuta als aanknopingspunt voor de heffing te gebruiken, wordt de consumptie belast. Dit belasten kan op een directe en indirecte manier. De leveranciers van degene die consumeert voldoen de belasting en de omzetbelasting is daarom een indirecte verbruiksbelasting op de consumptie in juridische zin. In economische zin hoeft het betreffende echter zeker niet het geval te zijn. In gevallen waarin de belasting geheel of gedeeltelijk wordt afgewenteld, heeft invloed op de vraag of de verbruiksbelasting ook daadwerkelijk een belasting op consumptie in economische zin is. De omzetbelasting wordt in beginsel geheven over alle consumptieve uitgaven en het is daarmee een algemene verbruiksbelasting. Bijzondere verbruiksbelastingen als accijnzen staan hiermee in contrast. Daarbij wordt er alleen geheven op de consumptie van bepaalde producten.

Het heffen van belastingen heeft invloed op de prijs van producten en daarmee op het gedrag van zowel consumenten en producenten. Bij een prijsverhoging kan de vraag naar een product dalen en bij een prijsverlaging kan deze stijgen. Deze veranderingen hebben invloed op de verdeling van productieve middelen. Het beginsel van de belastingneutraliteit is een beginsel dat afkomstig is uit de economische wetenschappen. Het begrip ziet in principe op de optimale verdeling van productieve middelen. Zelfs in gevallen waarin alle goederen en diensten met een uniform tarief worden belast, is de omzetbelasting nog niet neutraal. De vraag naar een goed als reactie op een prijsverschil is vaak verschillend per goed of dienst. Begrippen die zien op de veranderingen in vraag en aanbod als reactie op prijsverschillen zijn elasticiteit en kruiselasticiteit. Belastingen afstemmen op de elasticiteit en kruiselasticiteit zou een

oplossing voor een volledig neutrale omzetbelasting kunnen zijn. De praktijk is echter weerbarstiger. Het is praktisch nog niet uitvoerbaar om een belasting vorm te geven waarbij elk product een tarief krijgt dat is afgestemd op alle relevante elasticiteiten. Derhalve is het nastreven van volledige neutraliteit in de omzetbelasting geen realistisch doel en dient het begrip neutraliteit in de omzetbelasting altijd relatief te worden benaderd. Ten aanzien van de omzetbelasting zijn drie vormen van neutraliteit te onderscheiden. Dit betreft de juridische neutraliteit, de economische neutraliteit en de externe neutraliteit. De juridische neutraliteit ziet op een rechtvaardige verdeling van de belasting. De omzetbelasting wil de consumpties treffen die door particulieren worden gedaan middels de bestedingen die zij hebben gedaan. Het gelijke dient gelijk te worden behandeld en het ongelijke evenredig ongelijk en dat kan alleen als hetgeen waar belasting over wordt geheven net zoals de belasting zelf kwantificeerbaar is. Juridische neutraliteit kan worden bereikt door een belasting bestaande uit een vast percentage van de consumentenprijzen van goederen en diensten, waarbij gelijke goederen gelijk worden behandeld. De economische neutraliteit in de omzetbelasting wordt ook wel aangeduid als interne neutraliteit. Een algemene verbruiksbelasting als de Nederlandse omzetbelasting dient in beginsel te voorkomen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord. Ondernemers vormen bij een dergelijk belastingstelsel immers alleen de heffingspunten. Zij dienen de belasting te voldoen aan de schatkist van de overheid en van de wetgever wordt verwacht dat de ondernemers de belasting doorberekenen aan hun consumenten. Indien de heffing van omzetbelasting gepaard gaat met de verstoring van onderlinge concurrentieverhoudingen tussen ondernemers, heeft dat tot gevolg dat de belasting in de praktijk geheel of gedeeltelijk werkt als een soort bedrijfsbelasting. Hierboven is aangehaald dat het heffen van omzetbelasting de concurrentieverhoudingen sowieso beïnvloedt. Een volledig economisch neutrale omzetbelasting is daarom niet mogelijk. De externe neutraliteit in de omzetbelasting ziet er op dat de heffing bij invoer op goed A gelijk dient te zijn aan de binnenlandse belastingdruk op hetzelfde goed A. Dit kan worden bereikt door geen verkapte importsubsidies of exportsubsidies te verlenen of de im- en export niet extra te belasten.



## **Hoofdstuk 3. Heffing middels een niet-cumulatieve meermalige heffing.**

---

### **3.1 Inleiding**

---

Doordat bepaalde medische handelingen niet worden betrokken in de heffing van omzetbelasting, ontstaat er een ongelijkheid ten aanzien van handelingen die wel worden betrokken in de heffing. De wetgever vond deze ongelijkheid gewenst, maar deze ongelijkheid gaat gepaard met gevolgen. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op gevolgen van vrijstellingen. De heffingssystematiek van de omzetbelasting komt aan bod. Ook wordt ingegaan op de rol die de aftrek van voorbelasting hierin heeft.

### **3.2 Het cascadestelsel**

---

Er zijn voor een indirecte verbruiksbelasting volgens Van Hilten en Van Kesteren in principe twee heffingssystemen mogelijk.<sup>38</sup> Er kan eenmalig worden geheven of er kan op meerdere heffingspunten worden geheven. Bij een eenmalige heffing is het bijvoorbeeld mogelijk om alleen in de retail te heffen of alleen in de groothandel. Bij een meermalige heffing kan bijvoorbeeld bij zowel bij de producent, als de groothandelaar en in de retail worden geheven. Zo een meermalige heffing wordt ook wel een heffing middels een cascadestelsel genoemd. Deze meermalige heffing kent op zijn beurt een onderverdeling in twee groepen. Er kan cumulatief worden geheven of niet-cumulatief. Het voert in het kader van deze scriptie te ver om al deze systemen uitgebreid te behandelen. Derhalve wordt er alleen ingegaan op het systeem dat in Nederland en de EG van toepassing is. Dit betreft een meermalige niet-cumulatieve belasting die in alle schakels van de productieketen wordt geheven over de toegevoegde waarde (btw).

Een stelsel waarbij er spreiding is over meer dan één schakel in een bedrijfskolom is zonder cumulatie mogelijk indien er in elke schakel belasting wordt geheven over de waarde die een schakel toevoegt. Om dit te illustreren wil ik gebruik maken van een voorbeeld waarin iedereen behalve de particuliere niet-belastingplichtige consument

---

<sup>38</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 15.

belast presteert voor de omzetbelasting.<sup>39</sup> Er wordt een grondstof door producent A vervaardigd zonder dat hij hiervoor investeringen heeft gedaan. De door producent A vervaardigde grondstof wordt verkocht aan ondernemer B voor 1.000 euro. Door ondernemer B wordt uit de grondstof een eindproduct gemaakt. B verkoopt zijn eindproduct dat hij uit grondstof A heeft vervaardigd aan ondernemer C voor 2.000 euro. Door ondernemer C wordt het product voor 2.500 euro aan retailer D verkocht. Tot slot koopt particuliere consument E het product voor 3.500 euro. In dit voorbeeld veronderstel ik dat er een btw wordt geheven van 20%. In de tabel hieronder is geïllustreerd dat er geen cumulatie van belasting plaatsvindt bij een dergelijke manier van heffen van omzetbelasting.

|          | <b>Inkoopprijs</b> | <b>Verkoopprijs</b> | <b>Toegevoegde waarde</b> | <b>Belasting</b> |
|----------|--------------------|---------------------|---------------------------|------------------|
| <b>A</b> | 0                  | 1.000               | 1.000                     | 200              |
| <b>B</b> | 1.000              | 2.000               | 1.000                     | 200              |
| <b>C</b> | 2.000              | 2.500               | 500                       | 100              |
| <b>D</b> | 2.500              | 3.500               | 1.000                     | 200              |
|          |                    |                     | <b>Totale belasting:</b>  | 700              |

Als de totale belasting wordt gedeeld door de retailprijs wordt uitgekomen op een effectieve belastingdruk van 20%.<sup>40</sup> Er treedt geen cumulatie van omzetbelasting op.

### 3.2.1 Aftrek van voorbelasting

De 700 euro belasting die in de tabel hierboven moet worden afgedragen aan de schatkist van de staat wordt door de belast presterende ondernemers voor de omzetbelasting afgedragen. Zij dragen echter niet de daadwerkelijke last van de 700 euro aan omzetbelasting die wordt geheven. Zij hebben recht op zogenoemde aftrek van voorbelasting, voorzover de goederen en diensten binnen de onderneming worden gebruikt. Derhalve wordt de belasting hier effectief door de particuliere consument gedragen. De methodiek van aftrek van voorbelasting laat zich als volgt omschrijven. Bij deze methode wordt ten eerste op het totaal aan belaste verkopen het van toepassing zijnde tarief in rekening gebracht. Van het bedrag aan belastingopbrengsten dat is verkregen wordt de voorbelasting vervolgens in mindering gebracht. De

<sup>39</sup> Gedeeltelijk ontleend aan Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 16 e.v..

<sup>40</sup>  $700 / 3.500 = 20\%$ .



voorbelasting betreft het totale bedrag aan omzetbelasting dat de ondernemer in rekening wordt gebracht door zijn leveranciers. Dit bedrag wordt eventueel verhoogd met hetgeen bij invoer van goederen is voldaan. Aan de fiscus wordt het saldo dat na aftrek van voorbelasting resteert, afgedragen door de ondernemer. Op grond van de Europese regelgeving wordt de methodiek van aftrek van voorbelasting in de kader van de btw overal in de EG toegepast.<sup>41</sup>

Uitgaande van de gegevens uit de vorige tabel kan het systeem van aftrek van voorbelasting numeriek als volgt worden toegelicht. Hierbij ga ik uit dat de prestatie die ondernemer B verricht is belast met 10%.

|          | <b>Verkoopprijs<br/>(ex btw)</b> | <b>Belasting</b> | <b>Aftrek<br/>voorbelasting</b>             | <b>Afdracht</b>      |
|----------|----------------------------------|------------------|---------------------------------------------|----------------------|
| <b>A</b> | 1.000                            | 200 (20%)        | 0                                           | 200                  |
| <b>B</b> | 2.000                            | 200 (10%)        | 200                                         | 0 (200 -/- 200)      |
| <b>C</b> | 2.500                            | 500 (20%)        | 200                                         | 300 (500 -/-<br>200) |
| <b>D</b> | 3.500                            | 700 (20%)        | 500                                         | 200 (700 -/-<br>500) |
|          |                                  |                  | <b>Totaal<br/>afgedragen<br/>belasting:</b> | 700                  |

D is 700 euro belasting verschuldigd en heeft dit bedrag doorberekend aan particuliere consument E. Dit bedrag betreft 20% van de retailprijs en dat komt overeen met het tarief van btw dat is opgelegd in casu. Het innen van de belasting vindt door de gehele productieketen heen plaats. De particuliere consument betaalt in één keer de 700 euro aan omzetbelasting aan D, maar het bedrag wordt per saldo niet in totaal door D afgedragen. De belasting drukt daarnaast vanwege het recht van aftrek van voorbelasting niet op de belast presterende ondernemers. Eerder is aangehaald dat belast presterende ondernemers de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek mogen brengen. Derhalve kan D de omzetbelasting die C hem in rekening heeft

<sup>41</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 19.

gebracht in aftrek brengen van het bedrag dat hij verschuldigd is. Door de systematiek van deze methode wordt bewerkstelligd dat een particuliere consument effectief de belastingdruk draagt. Degene die daadwerkelijk consumeert, betaalt de belasting. Hetgeen ook het doel is van een indirecte algemene verbruiksbelasting zoals de omzetbelasting. Gesteld kan worden dat de omzetbelasting door gebruik te maken van het omschreven heffingssysteem zijn doel behaalt. Er is echter ook een keerzijde aan deze methodiek. Van Hilten en Van Kersteren noemen de administratieve ingewikkeldheid een nadeel van deze manier van heffen.<sup>42</sup> Een ander punt bij een dergelijk systeem is de afwenteling van belasting die kan optreden indien de particuliere consument niet aan het einde van de keten zit, maar er bijvoorbeeld middenin. Particulieren worden immers niet in de heffing betrokken en door particulieren wordt geen omzetbelasting in rekening gebracht. Niet geheel ondenkbaar is het scenario waarbij een particulier een goed aan een belast presterende ondernemer levert. Er wordt geen omzetbelasting in rekening gebracht aan de belast presterende ondernemer en derhalve heeft hij geen recht op aftrek van voorbelasting. Een particulier zal echter wel de omzetbelasting die zijn leverancier hem in rekening heeft gebracht doorberekenen in de prijs die hij de belast presterende ondernemer laat betalen. Er vindt in dergelijke gevallen afwenteling van belasting plaats. Deze afwenteling vindt ook plaats bij vrijstellingen. In de volgende paragraaf wordt het betreffende met cijfervoorbeelden verduidelijkt.

### **3.3 Vrijstellingen in de omzetbelasting**

---

Hierboven is aangehaald dat belastingheffing op consumptieve bestedingen middels een niet-cumulatieve cascadestelsel plaatsvindt. Dat is in beginsel een vrij zuiver systeem. In de omzetbelasting zijn echter niet alle prestaties van ondernemers belast. Het systeem kent vrijstellingen. Vrijstellingen spelen ook een centrale rol in de problematiek die in deze scriptie wordt behandeld.

#### **3.3.1 Het nut van vrijstellingen**

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting. De vraag komt dan al snel op waarom er vrijstellingen zijn in de omzetbelasting. De omzetbelasting is een heffing bij de toeleverancier van de consument met als doel het treffen van alle consumptieve uitgaven van degene die consumeert. De toeleverancier is de belastingplichtige die het heffingspunt vormt. Belastingplichtigen voor de

---

<sup>42</sup> Van Hilten en Van Kersteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 19.

omzetbelasting zijn niet alleen ondernemers met winstoogmerk. Ook indien er zonder winstoogmerk wordt gehandeld, kan men belastingplichtig voor de omzetbelasting zijn.<sup>43</sup> Men valt dan onder het ondernemersbegrip uit artikel 7 van de Wet OB 1968. Van Hilten en Van Kesteren geven aan dat de omzetbelasting een breed bereik heeft en zich niet beperkt tot prestaties van zogenoemde 'commercieel opererende personen'.<sup>44</sup>

Uit Jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat van belang is of een prestatie zelfstandig en tegen een vergoeding die daarvoor wordt bedongen, is verricht.<sup>45</sup> Derhalve vallen prestaties 'om niet' of prestaties waarbij er geen direct aanwijsbare vergoeding is buiten de heffing.<sup>46</sup> Het ondernemersbegrip in de omzetbelasting is uitgebreid. "...zeer uitgebreid. In feite misschien zelfs te ruim: maatschappelijke entiteiten die meer of minder in het particuliere vlak liggen kunnen er vaak ook onder worden gerangschikt."<sup>47</sup> Van Hilten en Van Kesteren geven aan dat er wordt gecorrigeerd voor prestaties die men liever niet onder het ondernemersbegrip wilt scharen via vrijstellingen. Voorbeelden hiervan zijn prestaties van sportorganisaties<sup>48</sup>, diensten van politieke, religieuze of liefdadigheidsinstellingen aan hun leden<sup>49</sup>, sociale en culturele prestaties.<sup>50</sup>

De zeer ruime definitie van een belastbaar feit is een andere reden voor het gebruik van vrijstellingen. Onder de definitie van het belastbaar feit valt niet alleen het leveren van een goed of het presteren van een dienst aan consumenten. Ook de middelen waarmee consumenten voor deze prestaties betalen vallen in beginsel onder deze definitie.<sup>51</sup> Valuta vallen derhalve in beginsel ook onder de definitie van een belastbaar feit. De levering van geld voor bijvoorbeeld de verkrijging van een goed is derhalve ook een belastbare prestatie. In feite vindt er geen consumptie plaats, maar gaat er alleen

---

<sup>43</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 51 e.v..

<sup>44</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 51 e.v..

<sup>45</sup> Zie bijvoorbeeld HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 of Hof Leeuwarden, 11 oktober 2011, nr BK 10/00270 of HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.

<sup>46</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 51 e.v..

<sup>47</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 220.

<sup>48</sup> Artikel 11, lid 1, onderdeel e, Wet OB 1968.

<sup>49</sup> Artikel 11, lid 1, onderdeel t, Wet OB 1968.

<sup>50</sup> Artikel 11, lid 1, onderdeel f, Wet OB 1968.

<sup>51</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 51 e.v..

een betaalmiddel over. Men vond het nodig om de overgang van een betaalmiddel uit de heffing te halen. Vrijstellingen bieden hier een oplossing voor.

De omzetbelasting gaat nog al eens gepaard met prestaties waar ook andere belastingen bij komen kijken. De levering van een onroerende zaak is hier een voorbeeld van. De heffing van omzetbelasting loopt hier in beginsel samen met de heffing van overdrachtsbelasting. Ook bij andere belastingen kan het betreffende een rol spelen. Zo heeft deze omstandigheid bij vrijstelling van kansspelen een rol gespeeld.<sup>52</sup> De samenloop van omzetbelasting met andere belastingen kan daarom een reden zijn om vrijstellingen te verlenen.

### 3.3.2 Vrijstellingen aan het einde van de bedrijfskolom

In deze scriptie staat de medische vrijstelling in de omzetbelasting centraal. De werking van vrijstelling in de omzetbelasting in het algemeen is derhalve van belang voor de in de scriptie behandelde problematiek. De belasting die drukt op goederen en diensten die voor vrijgestelde prestaties worden gebruikt is uitgesloten van de aftrek van voorbelasting.<sup>53</sup> Een vrijgestelde ondernemer kan aan het eind van een keten zitten en aan particuliere consumenten leveren. Een vrijstelling heeft daar tot gevolg dat de toegevoegde waarde van de laatste schakel buiten de heffing blijft en daarmee matiging van de belasting kan worden bereikt. Dit wordt in de onderstaande tabel geïllustreerd waarbij A en B belast presterende ondernemers zijn die onder het 20% tarief vallen en C een 'vrijgestelde' ondernemer is die aan een niet-belastingplichtige particuliere consument levert.

|          | <b>Verkoopprijs<br/>(ex btw)</b> | <b>Belasting</b> | <b>Aftrek<br/>voorbelasting</b>            | <b>Afdracht</b>      |
|----------|----------------------------------|------------------|--------------------------------------------|----------------------|
| <b>A</b> | 1.000                            | 200              | 0                                          | 200                  |
| <b>B</b> | 1.500                            | 300              | 200                                        | 100 (300 -/-<br>200) |
| <b>C</b> | 2.800                            | 0                | 0                                          | 0                    |
|          |                                  |                  | <b>Totaal<br/>afgedragen<br/>belasting</b> | 300                  |

**Totale belastingdruk:  $200 + 300 -/- 200 = 300$  (11% van de consumentenprijs van 2.800)**

<sup>52</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 51 e.v..

<sup>53</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz 47.

De consument hoeft in beginsel geen belasting te betalen, maar ondernemer C zal in de regel de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting door B geheel of gedeeltelijk afwentelen. Ondanks dat de dienst die aan de consument wordt geleverd vrijgesteld is in de omzetbelasting zal de dienst in feite toch worden bezwaard met belasting. Ik ga er vanuit dat ondernemers de belasting geheel of gedeeltelijk afwentelen. Ondernemer A wordt geen belasting in rekening gebracht en hij zal derhalve niks afwentelen. Ondernemer B wordt 200 euro belasting in rekening gebracht, maar hij kan dat bedrag ook in aftrek brengen en derhalve wordt niks van deze 200 euro afgewenteld. Ondernemer C wordt 300 euro belasting in rekening gebracht en omdat hij vrijgesteld presteert kan hij geen belasting in aftrek brengen. Ondernemer B heeft echter de 300 euro van ondernemer C ontvangen waarvan hij echter per saldo 100 euro aan de schatkist dient te voldoen. Het bedrag dat wordt afgewenteld naar de consument zal liggen tussen nihil en 300 euro. Ondernemer C heeft naar mijn mening de volgende mogelijkheden. Hij kan de prijs van de prestaties die hij levert met 300 euro verhogen. Hierdoor komt de belasting per saldo volledig voor rekening van zijn afnemers. Hij kan er ook voor kiezen het bedrag voor eigen rekening te nemen, waardoor de prestaties die hij levert geen prijsveranderingen ondergaan. In de praktijk lijkt mij dat de 300 euro gedeeltelijk gedragen zal worden door de afnemers van ondernemer C, maar ook door ondernemer C zelf. Dat zal afhangen van de markt waarin ondernemer C actief is. Als het een markt met hevige concurrentie is waarbij een ondernemer niet makkelijk de prijs kunnen verhogen dan zal de 300 euro met name gedragen moeten worden door ondernemer C. Indien ondernemer C behoorlijke marktmacht heeft en hij eenvoudig invloed kan uitoefenen op de prijs zal het bedrag met name door de afnemers van ondernemer C worden gedragen.

De afwenteling zal hoe dan ook lager zijn dan het bedrag van  $2.800 \times 20\% = 560$  euro aan belasting die de consument zou moeten betalen indien de prestatie niet was vrijgesteld. Derhalve is er in casu sprake van een effect dat de consumentenprijs verlaagt. De consumentenprijs wordt verlaagd, maar er zit nog wel een belastingcomponent in die kostprijs. De consumentenprijs is pas vrij van omzetbelasting indien alle schakels in de bedrijfskolom vrijgesteld presteren voor de omzetbelasting.

### 3.3.3 Vrijstellingen in het midden van een bedrijfskolom

Vrijstellingen kunnen ook in het midden van een bedrijfskolom voorkomen. Zo een situatie is hieronder geïllustreerd.

|          | <b>Verkoopprijs<br/>(ex. btw)</b> | <b>Belasting</b> | <b>Aftrek<br/>voorbelasting</b>            | <b>Afdracht</b>      |
|----------|-----------------------------------|------------------|--------------------------------------------|----------------------|
| <b>A</b> | 1.000                             | 200              | 0                                          | 200                  |
| <b>B</b> | 2.000                             | 0                | 0                                          | 0                    |
| <b>C</b> | 2.500                             | 500              | 0                                          | 500                  |
| <b>D</b> | 3.500                             | 700              | 500                                        | 200 (700 -/-<br>500) |
|          |                                   |                  | <b>Totaal<br/>afgedragen<br/>belasting</b> | 900                  |

**Totale belastingdruk:  $200 + 500 + 700 -/- 500 = 900$  (26% van de consumentenprijs van 3.500)**

Er vindt cumulatie van belasting plaats, omdat de vrijgesteld presterende ondernemer B de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen. Derhalve cumuleert de 200 euro aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting. Belast presterende ondernemer C kan geen belasting in aftrek brengen, maar aan hem wordt door vrijgesteld presterende ondernemer B ook geen omzetbelasting in rekening gebracht. Er wordt 900 euro belasting voldaan door ondernemers terwijl er 700 euro belasting wordt betaald door de particuliere consument die het product consumeert. Dat is een mismatch die niet strookt met de doelstelling van een indirecte algemene verbruiksbelasting op consumptie en het beginsel van de neutraliteit in de omzetbelasting. Ten aanzien van het effect die de vrijstelling op de prijs heeft kan worden geconstateerd dat de belasting in dit voorbeeld de prijs verhoogt. De totale belastingdruk is immers:  $200 + 500 + 700 -/- 500 = 900$  en  $900 / 3.500 = 26\%$ . Het statutaire tarief is 20%, maar de totale belastingdruk komt 6 procentpunten hoger uit.

Ten aanzien van ondernemer B kan worden geconstateerd dat hij presteert vrijgesteld voor de omzetbelasting, maar in feite wordt hij juist belast door de huidige heffingssystematiek. Dit verschijnsel staat ook wel bekend als de zogenoemde btw-

paradox.<sup>54</sup> Door de huidige systematiek van de omzetbelasting is degene die denkt vrijgesteld te presteren juist belast en degene die denkt te worden belast, is vrijgesteld. In de praktijk zal de ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht maar door zijn leverancier toch btw in rekening gebracht krijgt deze belasting geheel of gedeeltelijk afwentelen op zijn afnemer(s).<sup>55</sup> Met welk bedrag de belasting wordt afgewenteld hangt, zoals in het vorige onderdeel is toegelicht, af in welke markt de ondernemer zich bevindt. Indien afwenteling (gedeeltelijk) plaatsvindt op een ondernemer die recht heeft op aftrek van voorbelasting, is het nadeel dat hij de aan hem in rekening gebrachte btw niet in aftrek kan brengen. Volgens artikel 15 juncto artikel 35 en 53a Wet OB 1968 is aftrek immers alleen mogelijk als de btw wordt gefactureerd op een voorgeschreven wijze. De niet aftrekbare omzetbelasting vormt een onderdeel van de kostprijs.

Uit dit en het vorige onderdeel is op te maken dat de invloed van vrijstellingen behoorlijk complex kan zijn. Belastingen worden afgewenteld, maar wie de belasting daadwerkelijk zal dragen hangt van diverse factoren af. In het vorige hoofdstuk is aangehaald dat omzetbelasting verstoring werkt. Dat een economisch neutrale omzetbelasting praktisch nog niet uitvoerbaar is bleek ook uit het vorige hoofdstuk. Vrijstellingen hebben invloed op de prijs die afnemers in rekening gebracht krijgen. Deze prijs heeft, zoals in het vorige hoofdstuk is aangehaald, invloed op het gedrag van de afnemers. Deze gedragsreacties werken op hun beurt economisch verstoring. Kortom, de vrijstelling in de omzetbelasting komt met een behoorlijke prijs.

### **3.4 Samenvatting**

---

Belastingheffing op consumptieve bestedingen vindt middels een niet-cumulatieve cascadestelsel plaats. Dat lijkt in beginsel een vrij zuiver systeem. In de omzetbelasting zijn echter niet alle prestaties van ondernemers belast. Het systeem kent vrijstellingen.

Het ondernemersbegrip in de omzetbelasting is uitgebreid. Er wordt gecorrigeerd voor prestaties die men liever niet onder het ondernemersbegrip wilt scharen via vrijstellingen. Voorbeelden hiervan zijn prestaties van sportorganisaties, diensten van

---

<sup>54</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 19 en Peeters in 'Cursus Belastingrecht' OB.2.3.0.C.a2.

<sup>55</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 19 en Peeters in 'Cursus Belastingrecht' OB.2.3.0.C.a2.

politieke, religieuze of liefdadigheidsinstellingen aan hun leden, sociale en culturele prestaties. Onder de definitie van het belastbaar feit valt niet alleen het leveren van een goed of het presteren van een dienst aan consumenten. Door de prestatie vrij te stellen kan vrijwel hetzelfde effect worden bereikt als het niet-belastingplichtig zijn van een ondernemer. De zeer ruime definitie van een belastbaar feit is een andere reden voor het gebruik van vrijstellingen. Onder de definitie van het belastbaar feit valt niet alleen het leveren van een goed of het presteren van een dienst aan consumenten, maar ook de overgang van een betaalmiddel. Bij dit laatste is er geen consumptie en dat is een reden om het betreffende van omzetbelasting vrij te stellen. De omzetbelasting gaat nog al eens gepaard met prestaties waar ook andere belastingen bij komen kijken. De levering van een onroerende zaak is hier een voorbeeld van. De samenloop van omzetbelasting met andere belastingen kan daarom een reden zijn om vrijstellingen te verlenen.

In beginsel is de heffing van omzetbelasting in een bedrijfskolom een doorlopende post die de kostprijs van een product of dienst ongemoeid laat. Een belastingplichtige voor de omzetbelasting die vrijgestelde prestaties verricht mag de voorbelasting die hierop betrekking heeft, niet aftrekken. Derhalve draagt deze ondernemer de last van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting. Door de huidige systematiek van de omzetbelasting is degene die denkt vrijgesteld te presteren juist belast en degene die denkt te worden belast is vrijgesteld. Dit verschijnsel staat bekend als de btw-paradox. In de praktijk zal de ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht maar door zijn leverancier toch btw in rekening gebracht krijgt deze belasting geheel of gedeeltelijk afwentelen op zijn afnemer. Indien deze belasting wordt afgewenteld op een ondernemer die recht heeft op aftrek van voorbelasting dan is het nadeel dat hij deze prijsverhoging niet kan aftrekken als aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting.

Een 'vrijgestelde' ondernemer kan uiteraard ook aan het eind van een keten zitten en aan particuliere consumenten leveren. Een vrijstelling heeft daar tot gevolg dat de toegevoegde waarde van de laatste schakel buiten de heffing blijft en daarmee matiging van de belasting kan worden bereikt. Bij een vrijstelling wordt de consumentenprijs wordt, maar er zit nog wel een belastingcomponent in die kostprijs in gevallen dat er ergens in de bedrijfskolom wel belast presterende ondernemers zitten. De consumentenprijs is pas vrij van omzetbelasting indien alle schakels in de bedrijfskolom vrijgesteld presteren voor de omzetbelasting.



### 4.1 Inleiding

---

De omzetbelasting werd in Nederland in 1934 ingevoerd.<sup>56</sup> Destijds bevond een groot deel van de wereld en Nederland zich in een economische crisis van omvang. Met de omzetbelasting werd beoogd de gevolgen van de crisis enigszins het hoofd te kunnen bieden. Deze omzetbelasting zou aanvankelijk van tijdelijke aard zijn. De belasting is echter na zijn introductie niet meer verdwenen en is inmiddels ook niet meer weg te denken. Dat komt enerzijds door de budgettaire gevolgen voor de schatkist en anderzijds door het sterke Europese karakter van de belasting.<sup>57</sup> De omzetbelasting wordt inmiddels via Brussel gedictieerd en de invloed uit Europa neemt de laatste jaren alleen maar toe.<sup>58</sup> In dit hoofdstuk wordt er ingegaan op het Europese karakter van de omzetbelasting. De ontwikkeling die de omzetbelasting in Europa heeft gehad komt aan bod. Er wordt ook ingegaan op de gevolgen die de Europese regelgeving op de Nederlandse wet heeft in het kader van de omzetbelasting. In dit hoofdstuk wordt het Europese karakter op het gebied van omzetbelasting aangehaald. Dit wordt gedaan door regelgeving op het gebied van omzetbelasting de revue te laten passeren.

### 4.2 Harmonisatie van de omzetbelasting in de EG

---

Europa was in het midden van de vorige eeuw erg verdeeld door oorlog en in Europa was er behoefte aan meer samenwerking. Deze behoefte aan samenwerking was het startschot voor de Europese verregaande Europese regelgeving op het gebied van de omzetbelasting. Churchill haalde in zijn rede voor de universiteit van Zurich in 1946 het volgende aan: "The first step in the recreation of the European family must be a partnership between France and Germany." Deze rede sloot hij af met: "Let Europe arise!"<sup>59</sup>

Door Nederland, België, Luxemburg, Frankrijk, West-Duitsland en Italië werd het initiatief genomen en zij maakten de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal (EGKS)

---

<sup>56</sup> Als we de tiende penning van Alva buiten beschouwing laten.

<sup>57</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 25 e.v..

<sup>58</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 25 e.v..

<sup>59</sup> Zie bijvoorbeeld Wolf in 'BTW en de financiering van Europa', WFR 2003/1553.

op 18 april 1951 te Parijs tot een feit. Het betreffende vormde de eerste stap naar een Europese samenwerking in dit kader en was de basis voor gemeenschappelijke doelstellingen, markt en instellingen.<sup>60</sup> Bij de Wet van 21 februari 1952<sup>61</sup> werd het verdrag tot oprichting van de EGKS goedgekeurd (EGKS-verdrag). De gemeenschappelijke markt ving aan op 10 februari 1953.<sup>62</sup> Met de EGKS werd beoogd een basis te leggen voor een toekomstige Europese Federatie. Daarbij waren de deelnemende landen voornemens om samen te werken op het gebied van zware industrieën zoals kolen en staal. Eén van de manieren waarop men de beoogde doelstellingen wou behalen betrof de afschaffing van invoerrechten op de onder de werking van het EGKS-verdrag vallende goederen binnen de verdragslanden.<sup>63</sup> Een in de literatuur genoemd gevolg van het betreffende was de afname van de kans op een conflict tussen lidstaten.<sup>64</sup> Het hoogste orgaan van de EGKS was supranationaal en kon besluiten nemen over de hoofden van de lidstaten heen. De Tweede Wereldoorlog zat nog vers in het geheugen en samenwerking om de kans op conflicten te reduceren werd door de deelnemers wenselijk geacht.<sup>65</sup>

Wat jaren later, in 1957, volgde de volgende stap ten aanzien van de realisatie van een gemeenschappelijke markt. Toen werd door de lidstaten van de EGKS het Verdrag van Rome ondertekend. Hiermee werd de oprichting van twee nieuwe Europese organisaties een feit. Eén van deze Europese organisaties betrof de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (Euratom). Deze organisatie maakte zich hard voor een vreedzaam gebruik van atoomenergie. De andere organisatie betrof de Europese Economische Gemeenschap (EEG).<sup>66</sup> De EEG zette zich met name hard in voor een gemeenschappelijke Europese markt. Deze laatste organisatie is van belang voor de scriptie. Met deze organisatie werd beoogd een gemeenschappelijke markt voor goederen en diensten tot stand te brengen. Het Verdrag is inmiddels al meerdere malen aangepast en aangevuld. In het vervolg wordt op de aangepaste en geconsolideerde tekst gedoeld en wordt het kortweg aangeduid als het EG-Verdrag.

---

<sup>60</sup> Artikel 1 EGKS-verdrag.

<sup>61</sup> Stb. no. 83.

<sup>62</sup> Publicatieblad KSG, 2e jaargang, no. 1.

<sup>63</sup> Sinnema in 'Europese gemeenschap voor kolen en staal', WFR 1958/525.

<sup>64</sup> Wolf in 'BTW en de financiering van Europa', WFR 2003/1553.

<sup>65</sup> Wolf in 'BTW en de financiering van Europa', WFR 2003/1553.

<sup>66</sup> Verdrag van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957, 91; ook wel aangeduid als EEG-Verdrag of EG-Verdrag.

In het tweede artikel van het EG-Verdrag staat het doel van de oprichting geformuleerd:

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

Hoe het betreffende doel diende te worden bereikt, staat omschreven in het derde artikel van hetzelfde verdrag. Het bereiken van deze doelstellingen moest gebeuren middels een gemeenschappelijke interne markt. Daaronder valt onder andere de waarborging van het vrije verkeer van diensten, goederen, arbeid en kapitaal en de reductie van handelsbarrières. Harmonisatie van belastingwetgeving was één van de manieren waarop de gemeenschappelijke interne markt tot stand kwam.<sup>67</sup> De belastingwetgeving op het gebied van de omzetbelasting, accijnzen en andere indirecte belastingen diende geharmoniseerd te worden voor zoverre dat noodzakelijk was voor de werking en instelling van de interne markt. Wat een interne markt is, staat in het EG-Verdrag omschreven. Dit betreft een ruimte zonder binnengrenzen, waarin er waarborging is van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal.<sup>68</sup> Het begrip harmonisatie staat echter niet in het EG-Verdrag omschreven. Gezien de doelstelling van het Verdrag ligt het volgens Van Hilten en Van Kesteren voor de hand dat een interne markt wordt geëffectueerd waarbinnen zuivere concurrentievoorwaarden van toepassing zijn en een evenwicht in het handelsverkeer bestaat.<sup>69</sup> Eerder heb ik geconstateerd dat helemaal zuivere concurrentievoorwaarden niet te realiseren zijn. Zuivere concurrentievoorwaarden in deze context zijn relatief. Jurisprudentie in het vervolg van de scriptie zal duidelijk moeten maken op welke manier het betreffende vorm gegeven dient te worden in het kader van de medische vrijstelling.

---

<sup>67</sup> Dit staat omschreven in artikel 90 tot en met 93 van het EG-Verdrag.

<sup>68</sup> Zie artikel 14 van het EG-Verdrag.

<sup>69</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 27.

## 4.3 Een Europese omzetbelasting

---

### 4.3.1 Eerste en Tweede richtlijn

Hierboven is aangehaald dat het EG-Verdrag een feit werd en een gemeenschappelijke markt tussen lidstaten voorschreef. Ook in de praktijk zetten lidstaten zich daadwerkelijk in voor deze gemeenschappelijke Europese markt en al in 1968 was er sprake van een zogenoemde douane-unie voor industriële producten tussen de lidstaten. Ook op het gebied van omzetbelasting werd er ingezet op harmonisatie. In 1962 bracht de Europese Commissie (EC) een rapport uit waarin vier nadelen van toen in de lidstaten bestaande belastingstelsels werden genoemd.<sup>70</sup> Dit rapport werd uitgebracht omdat men wou bezien op welke wijze de harmonisatie van de omzetbelasting vorm zou kunnen worden gegeven. De EC haalde aan dat alle lidstaten behalve Frankrijk gebruik maken van een cumulatief cascdestelsel. Frankrijk had sinds 1953 een omzetbelastingstelsel waarbij er werd geheven over de toegevoegde waarde. Zo vond de EC het een nadeel dat het vaststellen van de teruggaaf bij uitvoer in een cumulatief cascdestelsel oncontroleerbaar en onnodig complex was. Een ander bezwaar van de EC was dat bij een cumulatief cascdestelsel de verticale concentratie van bedrijven wordt aangemoedigd. Bedrijven waren door de heffing geneigd minder te 'outsourcen' en meer 'in-house' te doen. Daarmee vond de EC dat de omzetbelasting onnodig invloed had op de manier waarop ondernemingen werden georganiseerd. De EC stelde ook dat de toen bestaande omzetbelastingssystemen een belemmering van het vrije verkeer van goederen vormden, omdat er binnengrenzen waren. Tot slot gaf de EC aan dat zij van mening was dat de verschillende systemen tussen de lidstaten onderling nog zover uiteen liepen dat het betreffende grote nadelen voor de internationale handel binnen de gemeenschap meebracht.

Een alternatief voor het cumulatief cascdestelsel was een btw-systeem, waar Frankrijk toen al inmiddels ervaring mee had opgedaan. Zo een btw-systeem zou de door de EC aangehaalde nadelen mitigeren. Een markt zonder grenzen was echter niet mogelijk. Het bestaan van een markt met binnengrenzen staat haaks op de interne markt die volgens artikel 14 van het EG-Verdrag gerealiseerd diende te worden. Om het bestaan van de binnengrenzen op te heffen dient volgens Van Hilten en Van Kesteren de gehele EG als één bestemmingsland te worden aangemerkt.<sup>71</sup> Dit zou tot gevolg hebben dat

---

<sup>70</sup> Europese Commissie, 1962: Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen, blz.1.

<sup>71</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 31.

de omzetbelasting vanuit Brussel zal worden geheven en dat in alle landen dezelfde tarieven en regelgeving van toepassing zal zijn. Een transactie tussen bijvoorbeeld een leverancier in Nederland en afnemer in Frankrijk zou hetzelfde zijn als een transactie tussen een leverancier in Rotterdam en een afnemer in Amsterdam. De opbrengst van omzetbelasting zou dan aan afzonderlijke lidstaten toe moeten komen. De pot die naar Brussel zou gaan, zou dan na aftrek van de eigen middelen moeten worden verdeeld. Zoiets is een utopie en alleen in een paradijs denkbaar volgens Van Hilten en Van Kesteren. Het nadeel van het bestaan van binnengrenzen viel dus niet op te lossen. Ondanks dat niet alle nadelen werden ondervangen, werd een btw systeem door de EC voorgeschreven aan lidstaten ter vervanging van de toen van toepassing zijnde omzetbelastingssystemen.

Naar aanleiding van de conclusies van de EC werden uiteindelijk de Eerste en Tweede Richtlijn gepubliceerd en deze markeerden het ontstaan van een Europese omzetbelasting.<sup>72</sup> Lidstaten werden door de Eerste richtlijn verplicht over te gaan op een btw-systeem waarbij er gebruik werd gemaakt van aftrek van voorbelasting ter vervanging van de toen geldende omzetbelastingssystemen. Door de Tweede richtlijn werd de structuur van deze belasting grotendeels aangegeven en de manier waarop de belasting diende te worden toegepast. Hier werden onder andere de belastingplichtige en de aftrek van voorbelasting geregeld. Lidstaten hadden nog wel vrijheid ten aanzien van vrijstellingen en tarieven.

#### 4.3.2 Naar de Zesde richtlijn

De EG kwam oorspronkelijk aan zijn inkomsten middels financiële bijdragen van zijn lidstaten. Deze bijdragen werden bepaald op grond van in verdragen afgesproken verdeelsleutels.<sup>73</sup> Vanaf het moment dat er sprake was van een douane-unie zou deze financieringsmethode echter gewijzigd worden. In 1968 kwam een douane-unie tot stand en derhalve kon dit een startschot zijn naar financiering uit eigen middelen. In het Eigen Middelenbesluit uit 21 april 1970 werden een aantal financieringsmiddelen voorgeschreven.<sup>74</sup> De eigen middelen zouden voor een deel bestaan uit een bijdrage van iedere lidstaat van een bepaald percentage over de grondslag van de

---

<sup>72</sup> Richtlijn 67/227/EG (Eerste Richtlijn) & Richtlijn 67/228/EG (Tweede Richtlijn) en zie Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 30.

<sup>73</sup> Zie Lauwaars en Timmermans, Europees recht in kort bestek, Deventer: Kluwer 2003, blz. 126.

<sup>74</sup> 70/243/EGKS, EEG, Euratom, besluit van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdrage van de lidstaten door eigen middelen van de Gemeenschappen.

omzetbelasting. Een deel van de in de lidstaat geheven omzetbelasting kwam de EG toe. Om goed uitvoer aan een dergelijk besluit te kunnen geven, is een uniforme belastinggrondslag van lidstaten vereist. Volgens het Eigen Middelenbesluit diende er immers een redelijke verdeling van belastingdruk te zijn. De uniforme belastinggrondslag werd beoogd te bewerkstelligen middels de Zesde richtlijn.<sup>75</sup> De Tweede richtlijn werd ingetrokken bij de inwerktreding van de Zesde richtlijn en deze Zesde richtlijn vormde vanaf 1 januari 1979 tot 1 januari 2007 de basis waarop de omzetbelasting in de lidstaten diende te berusten.<sup>76</sup>

### 4.3.3 De Btw-richtlijn (richtlijn 2006/112/EG)

In de periode dat de Zesde richtlijn van toepassing was, vonden diverse ontwikkelingen plaats in de wereld. Internet, elektronische diensten en elektronische facturen kwamen bijvoorbeeld op. Ter actualisatie van de omzetbelastingstelsels onderging de Zesde richtlijn aanpassingen en aanvullingen. Hierdoor werd de richtlijn steeds onoverzichtelijker. Toen in 2006 weer een wijziging noodzakelijk leek, koos de Raad er echter voor de Zesde richtlijn op de schop te gooien en werd overgegaan op herschikking van alle bepalingen. Op 24 november 2006 werd Richtlijn 2006/112/EG een feit (kortweg: de Btw-richtlijn) en deze trad op 1 januari 2007 in werking. Met de inwerktreding van de Btw-richtlijn werden de Eerste en de Zesde richtlijn ingetrokken. Ook ten aanzien van uitspraken van het Hof van Justitie geldt dat verwijzingen naar bijvoorbeeld de Zesde richtlijn dienen te worden uitgelegd als verwijzingen naar overeenkomstige bepalingen uit de Btw-richtlijn.

### 4.3.4 Btw-verordening

Op het gebied van de btw werd de regelgeving uitsluitend middels richtlijnen bepaald. De invoering van een verordening die gepaard ging met voorwaarden voor samenwerking tussen nationale autoriteiten ten aanzien van de btw bracht hier echter een einde aan. Aanleiding voor de invoering van een verordening was dat de richtlijnbevestigingen in een aantal gevallen nog wat interpretatieverschillen tussen lidstaten toelieten.<sup>77</sup> Een verschillende uitleg van een bepaling werkt een geharmoniseerde interne markt tegen. De interne markt vereist immers een hoge mate van eenvormigheid en de verordening beoogde daaraan te voldoen. Het ligt daarom naar mijn mening ook voor de hand dat er is gekozen voor een verordening.

---

<sup>75</sup> De Zesde richtlijn van 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG, PbEG 13 juni 1977, nr. L145.

<sup>76</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 32.

<sup>77</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 33 en 34.

Verordeningen hoeven immers in tegenstelling tot richtlijnen niet te worden omgezet in nationaal recht. Een verordening is bindend en rechtstreeks van toepassing in de lidstaten. Er vindt geen omzetting naar nationaal recht plaats en dat kan in het kader van eenvormige regelgeving gewenst worden geacht. Derhalve is er geen plaats voor onzuiverheden ten gevolge van onvolledige of onjuiste omzetting naar nationale regelgeving. Met een verordening is het daarom eenvoudiger om eenvormigheid te bereiken. De belangrijkste verordening is die de Verordening 1777/2005/EG (ook wel 'btw-verordening') en is per 1 januari 2006 in werking getreden.

## **4.4 Van Europees recht naar nationale regelgeving**

---

Richtlijnen zijn gericht op lidstaten en zij hebben blijkens het EG-Verdrag een bindende kracht ten aanzien van het te bereiken resultaat.<sup>78</sup> Derhalve laten richtlijnen de nationale autoriteiten vrij ten aanzien van de middelen en vorm die zij kiezen bij de omzetting van een richtlijnbevestiging in de nationale regelgeving. Het doel van een richtlijn is de nationale regelgeving aan te passen zodat deze in lijn is met hetgeen noodzakelijk is ter verwezenlijking van de Gemeenschap. De maatregelen die nodig zijn om de nationale regelgeving in overeenstemming met de richtlijn te brengen zijn gebonden aan een bepaalde termijn. Indien een lidstaat niet aan zijn verplichtingen voldoet ten aanzien van de uitvoeringstermijn of uitvoer van de richtlijn, kan de EC middels het EG-Verdrag een procedure aanspannen tegen de lidstaat bij het Hof van Justitie.<sup>79</sup> De lidstaat heeft de plicht om uitvoer te geven ten aanzien van het arrest dat het Hof van Justitie in dit kader zal wijzen.<sup>80</sup>

Het is ten aanzien van een richtlijn niet vereist dat deze letterlijk wordt omgezet in nationale regelgeving. Het te bereiken resultaat is van belang. Derhalve komt het voor dat richtlijnbevestigingen en nationale wet van elkaar verschillen. Sommige bepalingen in de Nederlandse wet bestaan al heel lang en hebben geen tekstuele wijziging ondergaan bij invoering van een richtlijnbevestiging. Ten aanzien van een richtlijnbevestiging geldt dat zijn karakter eist dat de nationale wetgeving ondanks verschillen in formuleringen zo

---

<sup>78</sup> Artikel 249 van het EG-Verdrag.

<sup>79</sup> Artikel 226 van het EG-Verdrag.

<sup>80</sup> Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007, blz. 34 en zie ook bijvoorbeeld HvJ 26 maart 1987, nr. 235/85; 1987/341.

veel mogelijk in de sfeer van de richtlijnbe­paling uitgelegd dient te worden.<sup>81</sup> Dit verschijnsel wordt ook wel ge­duid als het zogenoemde kameleoneffect.<sup>82</sup>

In gevallen waarin het nationale recht in strijd blijkt te zijn met een richtlijnbe­paling, rijst al snel de vraag of belastingplichtigen zich rechtstreeks op een richtlijnbe­paling kunnen beroepen. Indien wordt voldaan aan de voorwaarden die worden gesteld aan de uitvoer van een richtlijn, is dat mogelijk. Het betreft dan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- De uitvoeringstermijn van de richtlijn is verstreken;
- De bepaling is niet, niet tijdig of niet correct in het national recht omgezet;
- De bepaling dient onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig te zijn of rechten vastleggen die een particulier tegenover de staat kan doen gelden.

Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, kan door een belastingplichtige rechtstreeks beroep op een voor hem gunstiger uitwerkende bepaling uit de richtlijn worden gedaan.<sup>83</sup> Het omgekeerde is echter niet van toepassing. Een lidstaat mag indien hij bijvoorbeeld een richtlijnbe­paling niet tijdig heeft omgezet in nationaal recht aan een belastingplichtige geen verplichtingen stellen ten aanzien van de niet tijdig omgezette of niet geïmplementeerde richtlijnbe­paling. Derhalve kan een richtlijnbe­paling alleen rechten verlenen aan particulieren en hen geen directe verplichtingen opleggen.<sup>84</sup>

## **4.5 Samenvatting**

---

De omzetbelasting werd in Nederland in 1934 ingevoerd. Destijds bevond een groot deel van de wereld en Nederland zich in een economische crisis van omvang. Met de omzetbelasting werd beoogd de gevolgen van de crisis enigszins het hoofd te kunnen bieden. De omzetbelasting wordt inmiddels in hoofdlijnen via Brussel gedictieerd en de invloed uit Europa neemt de laatste jaren alleen maar toe. In dit hoofdstuk werd er ingegaan op het Europese karakter van de omzetbelasting.

---

<sup>81</sup> HvJ, 13 november 1990, Marleasing, C-106/89 en Van Hilten en Van Kesteren, blz. 35.

<sup>82</sup> HR, 16-05-1984, nr. 22 246, BNB 1984/212.

<sup>83</sup> HvJ 1 februari 1977, nr 51/76 (VNO), BNB 1978/18.

<sup>84</sup> HvJ 26 februari 1986, Marshall nr. 152/84; Jur. 1986, blz 750 en HvJ 8 oktober 1987, Kolpinghuis, nr. 80/86, Jur. 1987, blz. 3985.



Door Nederland, België, Luxemburg, Frankrijk, West-Duitsland en Italië werd het initiatief naar Europese samenwerking genomen en zij vormden te EGKS in 1951. Het betreffende vormde de eerste stap naar een Europese samenwerking in dit kader en was de basis voor gemeenschappelijke doelstellingen, markt en instellingen. Wat jaren later, in 1957, volgde de volgende stap ten aanzien van de realisatie van een gemeenschappelijke markt. Toen werd door de lidstaten van de EGKS het Verdrag van Rome ondertekend. Hiermee werd de oprichting van de EG een feit. De EG zette zich verder in voor een gemeenschappelijke markt. Dit moest worden bereikt door waarborging van het vrije verkeer van diensten, goederen, arbeid en kapitaal en de reductie van handelsbarrières. De belastingwetgeving op het gebied van de omzetbelasting, accijnzen en andere indirecte belastingen dienden geharmoniseerd te worden voor zoverre dat noodzakelijk was voor de werking en instelling van de interne markt.

In 1962 bracht de EC een rapport uit waarin een aantal nadelen van de toen in de lidstaten bestaande belastingstelsels werd genoemd. Deze nadelen moesten worden ondervangen en men vond op het gebied van de omzetbelasting de heffing middels een btw-systeem hiervoor het geschikte middel. Naar aanleiding van de conclusies van de EC werden uiteindelijk de Eerste en Tweede Richtlijn gepubliceerd en deze markeerden het ontstaan van een Europese omzetbelasting. Lidstaten werden door de Eerste richtlijn verplicht over te gaan op een btw-systeem waarbij gebruik werd gemaakt van aftrek van voorbelasting ter vervanging van de toen geldende omzetbelastingssystemen. Door de Tweede richtlijn werd de structuur van deze belasting grotendeels aangegeven en de manier waarop de belasting diende te worden toegepast. Hier werden onder andere de belastingplichtige en de aftrek van voorbelasting geregeld. Lidstaten hadden nog wel vrijheid ten aanzien van vrijstellingen en tarieven.

De EG kwam oorspronkelijk aan zijn inkomsten middels financiële bijdragen van zijn lidstaten. Deze bijdragen werden bepaald op grond van in verdragen afgesproken verdeelsleutels. Toen in 1968 de douane-unie tot stand kwam was dat het startschot voor de financiering uit eigen middelen. In het Eigen Middelenbesluit uit 21 april 1970 werden een aantal financieringsmiddelen voorgeschreven. De eigen middelen zouden voor een deel bestaan uit een bijdrage van iedere lidstaat van een bepaald percentage over de grondslag van de omzetbelasting. Een deel van de in de lidstaat geheven omzetbelasting kwam de EG toe. Om goed uitvoer aan een dergelijk besluit te kunnen geven is een uniforme belastinggrondslag van lidstaten vereist. De uniforme

belastinggrondslag werd beoogd te bewerkstelligen middels de Zesde richtlijn en tegelijkertijd werd de Tweede richtlijn ingetrokken. Deze Zesde richtlijn vormde vanaf 1 januari 1979 tot 1 januari 2007 de basis waarop de omzetbelasting in de lidstaten diende te berusten. Door diverse ontwikkelingen in de loop der jaren was de Zesde richtlijn niet meer actueel. De richtlijn werd wel aangepast, maar werd daardoor ook onoverzichtelijk. De Zesde richtlijn werd uiteindelijk in 2007 vervangen door de nu nog van toepassing zijnde Btw-richtlijn om de richtlijnbevestigingen overzichtelijk en actueel te maken.

Op het gebied van omzetbelasting kwam het voor dat de richtlijnbevestigingen in een aantal gevallen nog wat interpretatieverschillen tussen lidstaten toelieten. Dat was de reden om een verordening in te voeren. Verordeningen hoeven in tegenstelling tot richtlijnen niet te worden omgezet in nationaal recht. Een verordening is bindend en rechtstreeks van toepassing op de lidstaten. Er vindt geen omzetting naar nationaal recht plaats en dat kan in het kader van eenvormige regelgeving gewenst worden geacht.

Van een richtlijnbevestiging is niet vereist dat deze letterlijk wordt omgezet in nationale regelgeving, maar is het te bereiken resultaat van belang. Bevestigingen die in de nationale wet staan geldt dat zij ondanks eventuele verschillen met formuleringen ten aanzien van de richtlijnbevestiging in de sfeer van de richtlijnbevestiging uitgelegd dienen te worden. Het betreffende staat bekend als het kameleoneffect. Belastingplichtigen kunnen zich rechtstreeks beroepen op een richtlijnbevestiging indien de nationale wet in strijd blijkt te zijn met de richtlijn. Het betreffende werkt echter niet de andere kant op. Indien de lidstaat een richtlijnbevestiging foutief heeft omgezet in nationaal recht mag een lidstaat de belastingplichtige geen verplichtingen stellen in het kader van de niet tijdig omgezette of niet geïmplementeerde richtlijnbevestiging.



### 5.1 Inleiding

---

In dit hoofdstuk staat de regelgeving omtrent de medische vrijstelling centraal. De nationale regelgeving, maar ook internationale regelgeving komt in dit hoofdstuk aan bod. Er zal worden ingegaan op uitspraken die het Hof van Justitie in de loop der jaren omtrent de medische vrijstelling heeft gedaan.

### 5.2 De medische vrijstelling in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn

---

De regelgeving op het gebied van omzetbelasting voorziet in een aantal vrijstellingen voor de medische sector. Er zijn maar weinig onderwerpen waarover zoveel rechtspraak verschijnt.<sup>85</sup> In die jurisprudentie gaat het niet alleen over welke beroepsgroepen aanspraak dienen te maken op de vrijstelling, maar ook welke activiteiten onder de vrijstelling dienen te vallen. Aan beide aspecten wordt in dit hoofdstuk en in deze scriptie aandacht besteed. In de Wet OB 1968 is de medische vrijstelling drieledig.<sup>86</sup> De vrijstelling kan worden opgesplitst in een ziekenhuisvrijstelling, artsenvrijstelling en sociaal-culturele vrijstelling. In Artikel 11, lid 1 onderdeel c, Wet OB 1968 is de ziekenhuisvrijstelling opgenomen:

*"het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, waaronder begrepen het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen."*

De artsenvrijstelling is opgenomen in artikel 11, lid 1, onderdeel g, onder 1, Wet OB 1968:

*"de diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep die een op dit beroep gerichte opleiding hebben voltooid waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens*

---

<sup>85</sup> Nusmeier in 'Btw-ontwikkelingen in de medische sector', WFR 2014/1564.

<sup>86</sup> Nusmeier in 'Btw-ontwikkelingen in de medische sector', WFR 2014/1564.

*de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, voor zover deze diensten tot het gebied van deskundigheid van dit beroep behoren en onderdeel vormen van bedoelde opleiding.”*

In artikel 11, lid 1, onderdeel f, Wet OB 1968, art. 7 Uitvoeringsbesluit en post b13 van de daarbij behorende Bijlage B is de sociaal-culturele vrijstelling opgenomen:

*“leveringen en diensten die ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen en dergelijk inrichtingen als zodanig verrichten, voor zover zij niet reeds zijn vrijgesteld op grond van de ziekenhuisvrijstelling en mits geen ernstige concurrentieverstoring optreedt met winstbeogende ondernemers.”*

De omzetbelasting wordt op Europees niveau geregeld en derhalve dienen deze bepalingen in het licht van de corresponderende bepaling uit de Btw-richtlijn bekeken te worden. Volgens Van Hilten zijn de ziekenhuisvrijstelling en de artsenvrijstelling de nationaalrechtelijke uitwerkingen van respectievelijk artikel 132, lid 1 onderdelen b en c van de Btw-richtlijn.<sup>87</sup>

In artikel 132, lid 1, onderdeel b wordt het volgende aangehaald:

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

En in onderdeel c het volgende:

*“de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk.”*

Er kan worden geconstateerd dat artikel 132 van de Btw-richtlijn enige ruimte laat aan lidstaten. Nederland heeft deze ruimte gebruikt door toepassing van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG). Nederland heeft ervoor gekozen om opleidingseisen krachtens de Wet BIG een belangrijk element van de vrijstelling te maken. Ten aanzien van de ziekenhuisvrijstelling valt op te merken dat deze is beperkt tot diensten aan ‘in de inrichting opgenomen’ personen in de Nederlandse regelgeving, terwijl deze voorwaarde in de corresponderende richtlijn bepaling niet gesteld wordt. Met de artsenvrijstelling ondervangt Nederland extramurale diensten. Daarnaast valt

---

<sup>87</sup> Conclusie van A-G Van Hilten, HR 17 juni 2012, nr. 12/02960, V-N 2013/51.16.

op te merken dat de Btw-richtlijn geen sociaal-culturele vrijstelling als zodanig kent, maar deze wel is opgenomen in de Nederlandse regelgeving. De sociaal-culturele vrijstelling in de Nederlandse Wet omzetbelasting is te vinden in artikel 132, lid 1, onderdeel g van de Btw-richtlijn:

*"diensten en leveringen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en de sociale zekerheid, waaronder begrepen die door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend"*

In deze scriptie staat de medische vrijstelling en de rol die niet-reguliere behandelingen hierin vervullen centraal. Derhalve is met name de artsenvrijstelling zoals opgenomen in artikel 11, lid 1, onderdeel g, onder 1, Wet OB 1968 en corresponderende bepaling uit artikel 132, lid 1, onderdeel c van de Btw-richtlijn van belang. Te zien is dat de Wet BIG een centrale rol speelt in de medische vrijstelling zoals die in de Wet OB 1968 is opgenomen. De Wet BIG heeft de bevordering en bewaking van de kwaliteit in de gezondheidszorg ten doel.<sup>88</sup> Bovendien dient de patiënt tegen onzorgvuldig en ondeskundig handelen van een zorgverlener te worden beschermd. Er is een verdeling in drie groepen ten aanzien van de beroepen die onder de Wet BIG vallen. De betreffende groepen zijn opgenomen in artikel 3, 34 en 36a de Wet BIG. Specialismen die wettelijk zijn erkend vallen onder de reikwijdte van artikel 14. Hieronder staat een overzicht van de beroepsgroepen die zijn opgenomen in artikel 3, 34 en 36a. Te zien is dat niet-reguliere behandelsector buiten de Wet BIG valt.

---

<sup>88</sup> Zie BIG-register.

|                             | <b>Kenmerken</b>                                                                                                                             | <b>Beroepen</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Artikel 3-beroepen</b>   | Wettelijk beschermde beroepstitel<br>BIG-register<br>Tuchtrecht                                                                              | Apotheker<br>Arts<br>Fysiotherapeut<br>Gezondheidszorg psycholoog<br>Psychotherapeut<br>Tandarts<br>Verloskundige<br>Verpleegkundige                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Artikel 34-beroepen</b>  | Wettelijk beschermde beroepstitel<br>Geen wettelijk register<br>Geen tuchtrecht                                                              | Apothekersassistent<br>Diëtist<br>Ergotherapeut<br>Huidtherapeut<br>Klinisch fysicus<br>Logopedist<br>Mondhygiënist<br>Oefentherapeut Cesar<br>Oefentherapeut<br>Mensendieck<br>Optometrist<br>Orthoptist<br>Podotherapeut<br>Radiologisch laborant<br>Radiotherapeutisch laborant<br>Tandprotheticus<br>Verzorgende in de individuele gezondheidszorg (VIG'er) |
| <b>Artikel 36a-beroepen</b> | Wettelijk beschermde opleidingstitel<br>Geen wettelijk register<br>Tuchtrecht (beperkte maatregelen)<br>Uitvoer van voorbehouden handelingen | Physician assistant<br>Klinisch technoloog<br>Verpleegkundig specialist                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

In december 2014 is de Wet BIG geëvalueerd vanwege de dynamiek in de zorg en samenleving.<sup>89</sup> In die evaluatie stonden onderzoeksvragen, die in het licht van deze scriptie interessant zijn, centraal. De huidige doelstelling van de Wet BIG is de bewaking

<sup>89</sup> Kamerstuk 29 282 nr. 182, 2 december 2014, Brief van minister van volksgezondheid, welzijn en sport.

en bevordering van de kwaliteit van de beroepsuitoefening en het beschermen van de patiënten tegen onzorgvuldig handelen van zorgverleners. Of deze doelstelling werd bereikt, was de eerste onderzoeksvraag van de evaluatie. De tweede onderzoeksvraag betrof de toekomstbestendigheid van de Wet BIG in samenhang met andere kwaliteitswetten. Door de onderzoekers werd geconstateerd dat de Wet BIG nog steeds een belangrijke bijdrage levert aan de lijnen die voor de inrichting in de zorg leidend dienen te zijn. Daarnaast dient de Wet BIG volgens de onderzoekers niet fundamenteel herzien te worden om deze toekomstbestendig te maken. Ten aanzien van de kwaliteit van de zorg werd geconstateerd dat de Wet BIG in belangrijke mate bijdraagt aan het kwaliteitssysteem in de zorgsector, maar op zichzelf niet bepalend is ten aanzien van het eindniveau voor kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. De kwaliteit wordt bepaald door zogenoemde 'verschillende vormen van kwaliteitsregulering', zoals de normen van beroepsgroepen en de Kwaliteitswet zorginstellingen.<sup>90</sup> Door de onderzoekers werd gesteld dat de belangrijkste onderdelen van de Wet BIG het tuchtrecht en de beroepenregulering zijn. Hieronder staat de doelstelling en de belangrijkste onderdelen van de Wet BIG in een tabel.

| <b>Doel Wet BIG</b>                                                      | <b>Belangrijkste onderdelen Wet BIG</b>                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bewaken en bevorderen van de kwaliteit van de beroepsuitoefening         | Beroepenregulering <ul style="list-style-type: none"> <li>• titelbescherming</li> <li>• opleidingseisen</li> <li>• herregistratie</li> <li>• voorbehouden handelingen</li> </ul>       |
| Het beschermen van de patiënt tegen ondeskundig en onzorgvuldig handelen | Tuchtrecht <ul style="list-style-type: none"> <li>• aanscherpen van de norm voor professioneel handelen</li> <li>• corrigeren/uitsluiten van individuele beroepsbeoefenaren</li> </ul> |

Ten aanzien van beroepen die niet worden gereguleerd en in het kader van deze scriptie van bijzonder belang zijn, wordt het volgende aangehaald:

*"Er zijn veel soorten beroepsgroepen actief in de zorg. Bijvoorbeeld helpenden, diëtisten, laboranten, adviseurs patiëntveiligheid en geneeskundig specialisten. Al deze beroepsgroepen leveren een onmisbare bijdrage aan kwalitatief hoogwaardige en doelmatige zorg. Niet al deze beroepsgroepen worden echter*

<sup>90</sup> De Kwaliteitswet zorginstellingen komt te vervallen wanneer de Eerste Kamer instemt met het wetsvoorstel kwaliteit, klachten en geschillen zorg (Wkkgz).

*wettelijk gereguleerd. Bepalend of een beroep wettelijk gereguleerd wordt, is of wettelijke regulering nodig is om patiënten adequaat te beschermen tegen onzorgvuldig handelen. Het gaat hierbij om beroepsgroepen die zeer risicovolle handelingen verrichten of waarbij het anderszins vanuit het perspectief van patiëntveiligheid nodig is om het beroep wettelijk te reguleren. Als de kwaliteit van zorg op een andere manier voldoende geborgd kan worden en er geen substantiële risico's voor de patiëntveiligheid zijn, is wettelijke regulering van het beroep niet nodig. Als bijvoorbeeld de kwaliteit van de zorgverlening binnen het kwaliteitssysteem van een instelling voldoende geborgd kan worden, is afzonderlijke wettelijke regulering van het beroep niet nodig. Dit is bijvoorbeeld het geval bij laboranten, die binnen het kwaliteitssysteem van een laboratorium werken. Aspecten die een rol spelen bij de wettelijke regulering van een beroep zijn onder meer of er direct patiëntencontact is, of het beroep onderscheidend is van andere beroepen, of er zelfstandig en onder eigen verantwoordelijkheid risicovolle handelingen verricht worden en of de beoefenaar van het beroep direct toegankelijk is voor patiënten (onderstreping: A.L.A. Soochit).”*

Dat de zorg die via de Wet BIG wordt gereguleerd van een bepaalde kwaliteit moet zijn is duidelijk. Derhalve lijkt het mij in beginsel goed om aansluiting bij de Wet BIG te zoeken in het kader van de medische vrijstelling. In artikel 132, lid 1, onderdeel b van de Btw-richtlijn staat immers:

*"medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat (onderstreping: A.L.A. Soochit)"*

Lidstaten hebben de vrijheid om medische en paramedische beroepen af te bakenen en middels de Wet BIG wordt hier in beginsel in geslaagd. In de evaluatie van de Wet BIG eind 2014 wordt daarnaast ingegaan op zorg die niet via de Wet BIG is gereguleerd. Zoals uit het hierboven geciteerde stuk blijkt, wil dat niet zeggen dat deze zorg, volgens de woorden van minister Schippers, niet van een zogenoemde 'hoogwaardige kwaliteit' is. Bij zorg die niet middels de Wet BIG wordt gereguleerd is het niet nodig om de patiënt te beschermen tegen onzorgvuldig handelen. Zorgverleners die zorg verlenen waarbij de patiënt geen risico loopt bij onzorgvuldig handelen vallen buiten de Wet BIG. Het stuk impliceert dat deze zorg nog wel van hoogwaardige kwaliteit kan zijn. Indien de patiënt echter geen risico's loopt bij onzorgvuldig handelen van de zorgverlener valt



deze zorg buiten de reikwijdte van de Wet BIG. Dat lijkt mij een opvallend criterium in het licht van de in hoofdstuk 3 aan bod gekomen redenen voor het verlenen van vrijstellingen in de omzetbelasting. Vrijstellingen in de omzetbelasting zijn er immers vanwege algemeen belang, voorkomen van samenloop met andere belastingen en uitvoertechnische redenen. Het uitsluiten van kwalitatief hoogwaardige zorg die veilig voor de patiënt is, lijkt mij daarom niet gewenst.

In de beleidsreactie op specifieke aanbevelingen die is opgenomen in de eerste bijlage van de evaluatie van de Wet BIG van eind 2014 kwam de vraag aan bod of de beroepsuitoefening is gericht op individuele gezondheidszorg. Minister Schippers haalt ten aanzien hiervan het volgende aan:<sup>91</sup>

*"Ten eerste is de vraag aan de orde of het beroep zich in hoofdzaak op het terrein van de individuele gezondheidszorg begeeft. Het gaat hierbij om activiteiten die rechtstreeks betrekking hebben op een persoon en die gericht zijn op het bevorderen en bewaken van de gezondheid van een individuele patiënt. Het is hierbij van belang dat de kern van het beroep de directe patiëntenzorg betreft. Er moet daadwerkelijk regelmatig contact zijn met patiënten. Beroepsgroepen die op meer afstand van de patiëntenzorg staan, bijvoorbeeld omdat ze uitsluitend of grotendeels in een laboratorium werkzaam zijn, komen niet in aanmerking voor regulering in de Wet BIG. Om onder andere die reden komen bijvoorbeeld medisch analisten niet in aanmerking om opgenomen te worden in de Wet BIG. Daarnaast dient de beroepsgroep reguliere zorg te verlenen. Beroepsgroepen die zich hoofdzakelijk met niet-reguliere, alternatieve of complementaire zorg bezig houden, komen daarom niet in aanmerking voor regulering. (onderstreeping: A.L.A. Soochit)"*

Dit stuk roept een aantal vragen bij mij in het licht van de medische vrijstelling op. Enerzijds is er een direct patiënten contact criterium. Een zorgverlener hoeft helemaal geen direct patiëntencontact te hebben om van groot belang in het zorgproces van de patiënt te zijn. Stel dat een laborant geen onderzoek doet en de patiënt daarom niet kan worden genezen. Indien de laborant wel onderzoek verricht, is genezing wel mogelijk. In dat soort gevallen lijkt mij de rol die de laborant in de gezondheidskundige verzorging van de mens speelt evident. Een laborant is dan naar mijn mening net zo

---

<sup>91</sup> Zie bijlage 1 van Kamerstuk 29 282 nr. 182, 2 december 2014, Brief van minister van volksgezondheid, welzijn en sport.

belangrijk als bijvoorbeeld een chirurg die een fractuur herstelt. Hier zie ik een tekortkoming van de Wet BIG als criterium voor toepassing van de medische vrijstelling in de Wet OB 1968. Of een patiënt al dan niet in contact komt met zijn zorgverlener valt niet onder de voorwaarden van de opname van vrijstellingen in de Wet OB 1968.

Anderzijds worden niet-reguliere behandelwijzen uitgesloten voor opname in de Wet BIG en daarmee bij toepassing van de Wet OB 1968 ook voor de medische vrijstelling. In het stuk worden geen argumenten gegeven waarom deze zorg wordt uitgesloten. Ik vraag mij af of deze zorg dan sowieso niet van afdoende kwaliteit is of dat hier andere redenen voor zijn. In het volgend hoofdstuk zal de vergelijking tussen deze zorg en de wel in de Wet BIG opgenomen zorg worden gemaakt om tot een antwoord op deze vraag te komen. In de inleiding heb ik recente uitspraken van Hof 's-Hertogenbosch en rechtbank Zeeland-West-Brabant aangehaald die betrekking hebben op toepassing van de medische vrijstelling bij niet-reguliere behandelwijzen. Er valt te constateren dat rechtbank Zeeland-West-Brabant tot een andere uitleg van de Wet BIG en de Wet OB 1968 komt. Het blijkt dat er in de praktijk een spanningsveld is ten aanzien van de toepassing van de medische vrijstelling en de rol van niet-reguliere behandelsector in de zorg.

## **5.3 Reikwijdte en doel van de medische vrijstelling volgens Europese jurisprudentie**

---

Hierboven is aangehaald dat een discrepantie bestaat tussen hetgeen in de Nederlandse wetgeving staat en de corresponderende richtlijnbevestiging. Door het Hof van justitie zijn inmiddels in de loop der jaren diverse arresten gewezen ten aanzien van de medische vrijstelling in de omzetbelasting. Deze jurisprudentie komt aan bod om een beter inzicht in de vrijstelling te krijgen.

### **5.3.1 Grammaticale uitleg**

Door het Verenigd Koninkrijk werd de levering van bepaalde medische goederen ook onder de reikwijdte van de medische vrijstelling gebracht.<sup>92</sup> In de visie van de EC ging het Verenigd Koninkrijk te ver, omdat de vrijstelling die in het geding was niet zag op de levering van medicijnen en andere goederen die materieel en economisch van gezondheidskundige dienstverlening gescheiden konden worden. Door het Hof van

---

<sup>92</sup> HvJ 23 februari 1988, zaak C-353/85, Commissie tegen Verenigd Koninkrijk.

Justitie is geoordeeld dat de vrijstelling niet ziet op de levering van goederen, omdat de betreffende bepaling slechts diensten in het kader van medische en paramedische beroepen vrijstelde. Hof van Justitie kwam tot het betreffend oordeel door gebruik te maken van grammaticale uitleg van de richtlijnbeepaling.

Een andere uitspraak van het Hof van Justitie die zag op grammaticale uitleg van de richtlijnbeepaling had betrekking op de vormgeving van de medische vrijstelling in Italië.<sup>93</sup> In Italië werden diensten van dierenartsen vrijgesteld. Italië deed het betreffende door te verwijzen naar de Italiaanse vertaling van artikel 13, letter a, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn. In de betreffende versie ontbrak de passage 'van de mens'. Door Italië werd derhalve de geneeskundige verzorging van dieren naast de geneeskundige verzorging van de mens vrijgesteld van omzetbelasting. Het Hof van Justitie had geoordeeld dat de geneeskundige verzorging van dieren niet onder de reikwijdte van de vrijstelling diende te vallen, omdat de Italiaanse vertaling niet correct was. Zo overwoog Hof van Justitie dat alle andere taalversies op de Engelse na het hebben over de verzorging van de mens of personen. Het Hof van Justitie gaf aan dat de andere taalversies de bedoeling van de vrijstelling beter weergaven dan de Italiaanse en Engelse versie. Deze versies dienden derhalve op het betreffend punt aangepast te worden.

### 5.3.2 Doel van handelingen in de gezondheidszorg

In Oostenrijk was er een arts, die op verzoek van een lokale rechtbank aldaar afstammingsonderzoek had uitgevoerd in het kader van een zwangerschapsactie.<sup>94</sup> De betreffende arts had btw aan de Oostenrijkse staat in rekening gebracht. De Oostenrijkse staat weigerde echter deze btw te betalen, omdat de staat van mening was dat de dienst van de arts was vrijgesteld. Het Hof van Justitie oordeelde in het kader van artikel 13, letter a, lid 1, sub c, Zesde richtlijn en gaf aan dat alleen medische handelingen die gericht zijn op diagnostiek, behandeling en handelingen, die zo veel mogelijk waren gericht op genezing van gezondheidsproblemen of ziekten bij de mens, zijn vrijgesteld. De handelingen die de Oostenrijkse arts verrichtte, vielen niet onder de reikwijdte van de vrijstelling. Daarbij vond het Hof van Justitie het irrelevant of de handelingen door een rechtelijke instantie waren opgedragen of een algemeen belang dienden. Het Hof van Justitie overwoog om tot zijn oordeel te komen het volgende. Ten aanzien van het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens diende er ten

---

<sup>93</sup> HvJ 24 mei 1988, zaak C-122/87, Commissie tegen Italië.

<sup>94</sup> HvJ 14 september 2000, zaak C-384/98, V-N 2000/45.17.

eerste een taalkundige vergelijking gemaakt te worden. Daarbij werd geconcludeerd dat diverse versies van de richtlijn van elkaar afweken. Zo verwees de Italiaanse versie niet expliciet naar de gezondheidskundige verzorging van 'de mens' als zodanig. De Finse, Zweedse, Duitse en Franse versies hadden termen als 'gezondheidskundige verzorging' en 'therapeutische behandeling'.

Door de Oostenrijkse regering werd betoogd dat de vrijstelling zag op de diensten van artsen als zodanig. Het zou dan gaan om gezondheidskundige verrichtingen waarbij het doel van de verrichting niet relevant is. Ten aanzien van Nederland valt op te merken dat de Nederlandse autoriteiten zich bij de procedure hadden gevoegd. Blijkens de schriftelijke opmerking van de Nederlandse autoriteiten viel af te leiden dat zij van mening waren dat de Oostenrijkse arts vrijgesteld van btw diende te zijn.<sup>95</sup> Het voordeel van een dergelijke vrijstelling is dat deze in beginsel controleerbaar en praktisch goed uitvoerbaar is. Door het Hof van Justitie werd het eerder uitgezette spoor gevolgd. Er werd een taalkundige benadering door het Hof van Justitie gevolgd en daaruit werd duidelijk dat het doel van de verrichtingen leidend is ten opzichte van de hoedanigheid of kwalificatie van de persoon die de handelingen verricht. In alle taalversies, behalve de Italiaanse, werd er verwezen naar de gezondheidskundige verrichtingen ten aanzien van de gezondheid van de mens. Naar mijn mening kon het Hof van Justitie dan ook niet anders beslissen dan diagnostiek, therapie en genezing van ziekten en gezondheidsproblemen vrij te stellen. De vrijstelling ziet immers op gezondheidskundige verrichtingen betreffende de gezondheid van de mens. In casu was er sprake van een prestatie in het kader van een vaderschapsactie en valt derhalve niet onder de reikwijdte van de vrijstelling. De uitkomst van dit arrest was wellicht anders geweest indien de Oostenrijkse arts had onderzocht of de onderzochte personen een erfelijke aandoening hadden. Gevolg van deze uitleg van de medische vrijstelling is wel dat artsen regelmatig worden geconfronteerd met het presteren van belaste handelingen en hun voordruk dienen onder te verdelen in een belast en vrijgesteld deel.

Ook in Frankrijk stond het doel van handelingen met een medisch karakter en de verhouding ten opzichte van de medische vrijstelling in de omzetbelasting ter discussie.<sup>96</sup> In de Franse btw-regelgeving was er een vrijstelling voor medisch-biologische analyse opgenomen. Een Franse arts deed een verzoek aan een laboratorium om een monster medisch te analyseren. Dit monster werd door dit

---

<sup>95</sup> HvJ 14 september 2000, zaak C-384/98, NTFR 200/1406.

<sup>96</sup> HvJ 11 januari 2001, zaak C-76/99, NTFR 2001/181.

laboratorium naar een ander specialistisch laboratorium doorgestuurd, omdat alleen specialistische laboratoria deze medische analyse konden uitvoeren. Het specialistisch laboratorium bracht een vergoeding in rekening aan de patiënt. Het laboratorium dat de monster van de arts ontving werd vergoed door het specialistisch laboratorium. Volgens de toen geldende Franse btw-regelgeving diende er omzetbelasting geheven te worden over de vergoedingen in het kader van de overdracht van monsters voor de medische analyse in het specialistisch laboratorium.

Door het Hof van Justitie werd geoordeeld dat de vrijstelling toepassing vindt in gevallen waarin een gezondheidswerker een analyse van een monster voor diagnostiek met een therapeutisch doel voorschrijft. Deze handeling diende onder de reikwijdte van artikel 13, letter a, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn te vallen. Hierbij wordt geacht dat de medische dienst nauw samenhangt met de analyse van het monster. Door het Hof van Justitie werd aangehaald dat vrijstellingen strikt dienen te worden uitgelegd. Het Hof van Justitie maakte ook de toevoeging dat nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende diensten ongedefinieerd zijn in de Zesde richtlijn. Er werd ook aangegeven dat deze definitie niet te strikt mag worden uitgelegd, omdat het doel van de vrijstelling niet is de toegang tot medische zorg te bemoeilijken. In casu diende het doel van het nemen van het monster derhalve mee te worden genomen. Dat doel was analyse in het kader van diagnostiek en therapie. Het Hof van Justitie kwam tot de conclusie dat in casu een vrijstelling op zijn plaats was.

Hoe de medische vrijstelling zich ten opzichte van handelingen van een arts in het kader van keuringsrapporten voor verzekeringen verhoudt, kwam aan orde in een procedure omtrent mevrouw Unterperinger.<sup>97</sup> Door Unterperinger werd een beroep ingediend bij het Landesgericht Innsbruck ten aanzien van de weigering van Pensionversicherungsanstalt der Arbeiter (PA) met betrekking tot toekenning van haar invaliditeitspensioen. De rechter had als reactie op het betreffend beroep een arts de opdracht gegeven een keuringsrapport te maken.

Tussen de PA en de arts ontstond een geschil over de btw. De PA was van mening dat de arts een vrijgestelde prestatie verrichtte en de arts was daarentegen van mening dat zijn dienst belast met btw diende te zijn.

---

<sup>97</sup> HvJ, 20 november 2013, zaak C-212/01, Unterperinger.

Hof van Justitie oordeelde dat de passage 'gezondheidskundige verzorging van de mens' in het kader van artikel 13, letter a, lid 1, sub c, Zesde Richtlijn niet alle handelingen die door medici en paramedici worden verricht omvatte. Het doel van de handeling was derhalve van belang en moest onderzocht worden. De vrijstelling omvat alleen handelingen die diagnostisch, therapeutisch of, tot in hoeverre mogelijk, curatief van aard zijn. Hieronder vallen derhalve ook preventieve handelingen. Een ingreep waarbij een gezondheidsprobleem wordt voorkomen valt onder het bereik van de vrijstelling. Deze handelingen kunnen kostenbesparend voor de gezondheidszorg werken en waren derhalve in lijn met de doelstelling van de vrijstelling. Het laten opstellen van een deskundigenrapport over gezondheidstoestand van bijvoorbeeld een werknemer valt hier niet onder. Net zo min als een deskundigenrapport in het kader van een invaliditeitsverzekering in casu hieronder viel.<sup>98</sup>

Een uitspraak van het Hof van Justitie waarbij de verhouding van de medische vrijstelling ten opzichte van rapporten voor medische fouten, tuchtprocedures en letselschade aan bod komt betreft de procedure omtrent Peter d'Ambrumenil.<sup>99</sup> Een in het Verenigd Koninkrijk werkzame huisarts, Peter d'Ambrumenil, die optrad als een medisch deskundige bij rechtszaken in het kader van medische fouten, tuchtprocedures en letselschade. De huisarts verrichtte zijn diensten via een zelfstandig rechtspersoon. Deze rechtspersoon was gespecialiseerd in mediation en medische arbitrage. D'Ambrumenil meende dat de prestaties die werden verricht door de rechtspersoon vrijgesteld dienden te zijn.

De overwegingen van Hof van Justitie waren grotendeels in lijn met het op dezelfde dag gewezen arrest *Unterpertinger*. Er dient op grond van het doel van het onderzoek onderscheid te worden gemaakt tussen vrijgestelde en belaste handelingen. De vrijstelling is van toepassing indien de diensten er met name op zijn gericht om de gezondheid van de betrokkenen te beschermen. Dat is niet het geval indien het doel niet de bescherming, instandhouding of herstel van de gezondheid is, maar het verstrekken van een advies waar om gevraagd is voor het nemen van een beslissing met rechtsgevolgen.

Het betreffende geldt derhalve ook in het kader dat er medisch onderzoek wordt verricht ten behoeve van verzekeringsmaatschappijen of werkgevers. Hierbij valt te denken aan

---

<sup>98</sup> HvJ, 20 november 2013, zaak C-212/01, NTFR 2003/1973, FED 2004/70.

<sup>99</sup> HvJ, 20-11-2003, zaak C-307/01, d'Ambrumenil, V-N 2003/61.19.

bijvoorbeeld de afname van bloed of andere lichaamssubstanties, maar ook het afgeven van een verklaring waarin de medische geschiktheid om te reizen wordt bepaald. Aan de hand van de context dient het doel van het onderzoek bepaald te worden en indien het doel van het onderzoek de bevordering en/of bescherming van de gezondheid van de betrokken patiënt betreft, vallen de handelingen in het kader van de vrijstelling. Derhalve vallen onderzoeken ten aanzien van de bepaling van letselschade, medische fouten of tuchtprocedures, zoals in casu het geval was, hier buiten.

Dat het bestaan van een vervangend geneesmiddel als alternatief voor een medische dienst niet relevant is voor toepassing van de medische vrijstelling kwam in een Duitse zaak aan de orde.<sup>100</sup> De in Duitsland gevestigde biotechnologische onderneming, Verigen Transplantation Service International AG, was belanghebbende in casu. Door hem werden procedés onderzocht, ontwikkeld, geproduceerd en verkocht ten aanzien van diagnostiek en therapie van menselijke kraakbeenziekten. Belanghebbende wilde aanspraak maken op de vrijstelling voor medische diensten. De Duitse autoriteiten waren echter van mening dat de diensten van belanghebbende vanuit functioneel perspectief vergelijkbaar zijn met een geneesmiddel en voor geneesmiddelen geldt een verlaagd btw tarief.

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de isolatie van kraakbeencellen en de celvermeerdering, die daarop volgde voor reïmplantatie als gezondheidskundige verzorging van de mens diende te worden aangemerkt. De onderhavige handelingen dienden namelijk een therapeutisch doel. De diensten vormden allen een onafscheidbaar geheel waarbij de ene fase niet zonder de andere kon. Bij kwalificering van de diensten was niet relevant of er al dan niet een vervangend geneesmiddel beschikbaar was. De diensten van belanghebbende hadden een therapeutisch doel en waren daarom vrijgesteld.

Hoe esthetische chirurgie zich ten aanzien van de medische vrijstelling verhoudt, kwam in een Zweedse procedure aan de orde.<sup>101</sup> Belanghebbende in casu, PFC Clinic AB, verrichtte esthetisch chirurgische diensten en huidbehandelingen.<sup>102</sup> De esthetische chirurgie werd zowel voor reconstructieve als cosmetische doeleinden uitgevoerd door belanghebbende. Het betrof ingrepen als borstvergrotingen, het liften van borsten,

---

<sup>100</sup> HvJ, 18-11-2010, nr C-156/09, V-N 2010/59.22.

<sup>101</sup> HvJ, 21-03-2013, zaak C-91/12, V-N 2013/25.22.

<sup>102</sup> HvJ, 18-11-2010, zaak C-156/09, V-N 2013/25.22.

borstverkleiningen, liposucties, facelifts, oorroperaties en nog andere chirurgische ingrepen. Naast de chirurgische diensten werden ook diensten op het gebied van huidverzorging verricht. Dit betrof diensten als injecties met botox, ontharingsbehandeling met pulserend licht, cellulitisbehandelingen en andere huidbehandelingen. De Zweedse belastingdienst was van mening dat belanghebbende geen recht had op aftrek of teruggaaf van voorbelasting, omdat de prestaties van btw vrijgesteld dienden te zijn vanwege het medisch karakter.

Door het Hof van Justitie werd geoordeeld dat esthetische chirurgische ingrepen en esthetische behandelingen dienden te vallen onder de reikwijdte van het begrip 'medische verzorging' in de zin van artikel 132, lid 1, onderdeel b en c, Btw-richtlijn. Het betreffende gold volgens het Hof van Justitie indien diensten diagnostisch, therapeutisch of curatief zijn ten aanzien van ziekten of gezondheidsproblemen, maar ook in gevallen wanneer de diensten het behoud of herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben.

Daarnaast merkte het Hof van Justitie op dat alleen de subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die deze ingreep ondergaat op zich niet beslissend is bij de beoordeling of deze ingreep als zijnde een ingreep met een therapeutisch aangemerkt dient te worden. In het oordeel of er sprake is van een medische verzorging in de zin van de richtlijnbevestiging kan het wel een rol spelen of deze diensten worden verricht door bevoegd medische personen of dat het doel door het oordeel van een dergelijk persoon bepaald wordt.

### 5.3.3 Ambulante zorg en eisen ten aanzien van rechtsvorm en instellingen

Kügler, een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht, verrichtte in de periode van 1988 tot en met 1990 ambulante verpleegdiensten.<sup>103</sup> Ambulante verpleging betreft verpleging die niet in een medische instelling als een zieken- of verpleeghuis wordt verricht, maar daar buiten. Kenmerkend aan de patiënten die gebruik maken van deze vorm van zorg is dat zij zorgbehoevend zijn, maar nog wel zelfstandig kunnen wonen. In de statuten van Kügler was opgenomen dat de vennootschap uitsluitend liefdadigheidsdoelen nastreefde. Er werd hulp verleend aan personen die als gevolg van hun fysieke toestand op hulp van anderen waren

---

<sup>103</sup> HvJ 11 januari 2001, zaak C-76/99, NTFR 2001/181.



aangewezen of personen die in economische zin hulpbehoevend waren.<sup>104</sup> Kügler trachtte haar statutaire doel zo veel mogelijk te verwezenlijken middels het verlenen van thuiszorg, medische verzorging en huishoudelijke hulp. Door de Duitse autoriteiten werd middels meerdere beschikkingen bevestigd dat er door Kügler een liefdadigheidsdoel werd nagestreefd en werd ook de verschuldigde omzetbelasting op grond van forfaitaire aangiften tegen een verlaagd tarief vastgesteld. Kügler was echter van mening dat de door haar verleende diensten van omzetbelasting dienden te zijn vrijgesteld. Het betrof de vrijstelling in het kader van artikel 13, letter a, lid 1, sub c, Zesde richtlijn. De Duitse autoriteiten waren van mening dat Kügler niet onder de reikwijdte van de vrijstelling viel omdat zij geen erkende instelling was. Er werden drie prejudiciële vragen voorgelegd aan het Hof van Justitie:

1. Of de vrijstelling in het kader van artikel 13, letter a, sub c, Zesde richtlijn alleen van toepassing was op geneeskundige verzorging die wordt verstrekt door natuurlijke personen of dat de vrijstelling los staat van de rechtsvorm van de behandelende ondernemer.
2. Indien de vrijstelling ook voor kapitaalvennootschappen gold of deze ook voor de verrichtingen van een kapitaalvennootschap in de vorm van ambulante ziekenverzorging door gediplomeerde ziekenverpleegsters en -verplegers gold.
3. Tot slot of de hiervoor genoemde dienstverrichtingen onder artikel 13, letter a, lid 1, sub g, Zesde richtlijn vallen en of een belastingplichtige zich op die bepaling kon beroepen.

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag werd door het Hof van Justitie vastgesteld dat artikel 13, letter a, lid 1, onderdeel c, Zesde richtlijn geen voorschriften heeft ten aanzien van de rechtsvorm die gebruik van de vrijstelling kunnen maken. Er moet wel aan twee cumulatieve voorwaarden worden voldaan om onder de reikwijdte van de vrijstelling te vallen:

1. De diensten zijn medisch van aard;
2. Worden verricht door een persoon met de juiste beroepskwalificaties.

Met dit arrest werd duidelijk dat de rechtsvorm waarin medische prestaties worden verricht geen belemmering voor toepassing van de medische vrijstelling hoeft te

---

<sup>104</sup> In het kader van § 53, lid 1, punt 2, Abgabenordnung 1977 (belastingwet).

vormen. De (para)medische kwalificatie van de dienstverrichter en de aard van de prestatie dienen in orde te zijn. In het Nederlands recht was dat geen onbekend verschijnsel. Rechtsoverweging 4.4 uit BNB 1991/206:

*"Het middel wenst voorts de opvatting ingang te doen vinden dat de vrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, van de Wet slechts van toepassing is op diensten welke door artsen en verpleegkundigen als beroepsbeoefenaren persoonlijk worden verricht, zulks echter tevergeefs. Blijkens de tot artikel 24 no 35 van de Wet op de omzetbelasting 1954 teruggaande geschiedenis van de totstandkoming van de onderwerpelijke wetsbepaling berust de vrijstelling immers op de rechtvaardigingsgrond dat doorgaans de diensten van medici met de meest noodzakelijke levensbehoeften behoren te worden gelijkgesteld. Met deze strekking van de vrijstelling is onverenigbaar onderscheid te maken tussen diensten die door artsen en andere beoefenaars van medische en paramedische beroepen voor eigen rekening worden verricht en diensten die door deze personen door tussenkomst van een naamloze vennootschap of een ander lichaam worden verricht."*

Daarnaast kwam het onderscheid tussen sub c en sub g aan bod. Onder sub c vallen diensten in het kader van gezondheidskundige zorg van therapeutische aard, ook indien deze zorg ambulante is. Het personeel dat deze diensten verstrekt, dient wel gekwalificeerd te zijn. Daaronder kunnen geen diensten vallen in het kader van algemene verzorging of huishoudelijke hulp. Onder de reikwijdte van sub g vallen diensten in het kader van sociale zekerheid en die nauw samenhangen met maatschappelijk werk. Hieronder zijn de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp aan personen die fysiek of in economische zin hulpbehoevend zijn te rangschikken.

Een andere uitspraak van het Hof van Justitie waarbij werd ingegaan op ambulante zorg betreft de procedure omtrent Ines Zimmermann.<sup>105</sup> Door haar werd in 1992 leiding gegeven aan een ambulante verpleegdienst te Berlijn. Zimmermann, een gediplomeerde verpleegster, werkte in die hoedanigheid bij een centrum voor maatschappelijk werk. Hiernaast verleende zij sinds 1993 zorg aan individuele patiënten op zelfstandige basis. Door de Duitse belastingdienst is geconstateerd dat in 1993 in totaal 76 personen waren behandeld, van wie 52 personen (ofwel 68%) betaalden voor

---

<sup>105</sup> HvJ 15 november 2012, zaak C-174/11, NTFR 2013/85.

de diensten van Zimmermann zonder dat zij hiervoor middels sociale voorzieningen werden gedekt. De Duitse belastingdienst was van mening dat Zimmermann niet in aanmerking diende te komen voor de medische vrijstelling in het kader van artikel 13, letter a, lid 1, sub g, Zesde richtlijn, omdat Zimmermann niet voldeed aan de in de Duitse wetgeving gestelde norm van dekking middels sociale zekerheid van ten minste tweederde (tweederde drempel). Zimmermann was daarentegen van mening dat haar gehele omzet vrijgesteld van omzetbelasting diende te zijn.

Hof van Justitie oordeelde dat artikel 13, letter a, lid 1, sub g, Zesde richtlijn zich er niet voor leende de vrijstelling niet te verlenen indien niet wordt voldaan aan de tweederde drempel indien er geen gelijke behandeling kan worden verzekerd. Als andere zorgverleners die gelijkwaardige prestaties verrichten niet worden geconfronteerd met deze drempel, mag deze drempel ook niet de toegang tot de vrijstelling voor een bepaalde groep beperken. Een tweederde drempel is dus wel toegestaan, maar deze dient dan voor iedereen te gelden. Dit is in lijn met het fiscale neutraliteitsbeginsel.

Hoe activiteiten als verzamelen, analyse en bewaring van patiëntenmateriaal zich verhouden ten opzichte van de medische vrijstelling kwam in een procedure uit Denemarken aan de orde.<sup>106</sup> Belanghebbende in casu, CopyGene A/S, was de grootste Scandinavische particuliere stamcelbank. Door belanghebbende werd aan ouders diensten aangeboden variërend van inzameling, transport, analyse en bewaring van navelstrengbloed. Dit werd gedaan om navelstrengstamcellen in te zetten bij eventuele ernstige ziekten in het latere leven van een kind. Deze diensten werden niet gedekt door de wettelijke ziektekostenverzekering in Denemarken. Belanghebbende was van mening dat de door hem verrichte diensten van omzetbelasting vrijgesteld dienden te zijn. Daarbij werd als argumentatie aangevoerd dat sprake was van nauw met ziekenhuis en medische verzorging samenhangende handelingen van een erkende inrichting die vergelijkbaar is met een ziekenhuis of centra van medische verzorging en diagnostiek. De Deense belastingdienst ging hier echter niet in mee. Door de Deense rechter werden prejudiciële vragen gesteld in het kader van artikel 13, letter a, lid 1, onderdeel b, Zesde richtlijn.

---

<sup>106</sup> HvJ, 10 juni 2010, zaak C-262/08, V-N 2010/32.20.

Door het Hof van Justitie werd beslist dat activiteiten als het verzamelen, transport, analyse en bewaring van navelstrengbloed niet vielen onder de reikwijdte van de medische vrijstelling. Deze handelingen hingen niet nauw samen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging, indien de verstrekte zorg waarmee de activiteiten mogelijkwerwijs samenhangen niet in het ziekenhuis werd verricht, aan de gang was of werd overwogen.

Daarnaast gaf Hof van Justitie aan dat artikel 13, letter a, lid 1, onderdeel b, Zesde richtlijn zich er niet tegen verzette dat de Deense autoriteiten belanghebbende niet aanmerkten als een ziekenhuis of een ander erkend centrum van medische verzorging en diagnose in de zin van het onderhavige artikel uit de Zesde richtlijn. Door het Hof van Justitie werd besloten dat lidstaten een bepaalde vrijheid hebben ten aanzien van de erkenning van inrichtingen als zijnde vergelijkbaar met ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnostiek in de zin van de onderhavige richtlijnbevestiging.

De zaak C-68/09 is vergelijkbaar met de hiervoor aangehaalde zaak.<sup>107</sup> Future Health Technologies Ltd. was de belanghebbende in casu en was een door de Britse autoriteiten erkende particuliere stamcelbank. Door belanghebbende werd gereedschappen voor de inzameling, analyse en bewerking van navelstrengbloed geleverd. Daarnaast leverde belanghebbende instrumentaria ten aanzien van de bewaring van gewonnen stamcellen uit navelstrengbloed. Ook werden door werknemers van belanghebbende testen uitgevoerd om te onderzoeken of het afgenomen bloed besmet was met ziekten. De inzameling van stamcellen bij de geboorte vond plaats met het oog op toekomstig autoloog<sup>108</sup> of allogeen<sup>109</sup> gebruik. Bewerking en bewaring van de cellen vond alleen plaats voor medische doeleinden.

De Britse belastingdienst was van mening dat de bewaring van stamcellen als hoofddienst gezien diende te worden. Dat betrof volgens de Britse autoriteiten een activiteit, die niet als een medische handeling kan worden geclassificeerd. De analyse en bewerking van de stamcellen zou een bijkomstige dienst zijn. De Britse belastingdienst gaf ook aan, dat ook bij afzonderlijk onderzoek deze laatstgenoemde twee activiteiten niet met medische verzorging mochten worden gelijkgesteld.

---

<sup>107</sup> HvJ 10 juni 2010, zaak C-68/09, NTFR 2010/1391.

<sup>108</sup> Behandeling van het kind zelf.

<sup>109</sup> Behandeling van een ander kind.

Hof van Justitie besloot ten aanzien van de gereedschappen dat zij niet vallen onder de begrippen 'ziekenhuisverpleging en medische verzorging' in de zin van artikel 132, lid 1, sub b, Btw-richtlijn en 'medische verzorging' in de zin van artikel 132, lid 1, sub c van dezelfde richtlijn.

Ten aanzien van de analyse van navelstrengbloed werd door het Hof van Justitie besloten dat de conclusie anders zou zijn, indien de analyse daadwerkelijk ertoe zou strekken medische diagnostiek te faciliteren. Voor zover mogelijk zou dit door de verwijzende rechter moeten worden nagegaan. Hof van Justitie gaf aan dat van 'nauw samenhangen' met 'ziekenhuisverpleging en medische verzorging' in de zin van artikel 132, lid 1, sub b, Btw-richtlijn geen sprake was in casu.

Hoe geneesmiddelen die ambulant worden gebruikt zich verhouden ten opzichte van in het ziekenhuis verstrekte geneesmiddelen kwam in een Duitse procedure aan de orde.<sup>110</sup> Door de Duitse Klinikum Dortmund GmbH, belanghebbende in casu, werd er een ziekenhuis geëxploiteerd. Belanghebbende verleende naast klinische zorg ook poliklinische zorg. Door de ziekenhuisapotheek werden zogenoemde cytostatica vervaardigd. Dit zijn geneesmiddelen die bij de chemotherapie werden gebruikt. Zelfstandige werkzame artsen maakten ook gebruik van de cytostatica voor poliklinische medische behandelingen. Belanghebbende ging er vanuit dat de betreffende verstrekking aan de zelfstandig werkende huisartsen was vrijgesteld van btw. Net zoals in gevallen waarin cytostatica werden gebruikt bij de klinische ziekenhuisverpleging of de een medische behandeling in het ziekenhuis. Door de Duitse belastingdienst werd echter gesteld dat vanaf 2005 het bij poliklinische behandeling verstrekken van geneesmiddelen belast was.

Door het Hof van Justitie werd geoordeeld dat de medische vrijstelling niet van toepassing diende te zijn bij de levering van cytostatica in het kader van ambulante behandeling voorgeschreven door zelfstandig in het ziekenhuis werkzame artsen. Het Hof van Justitie maakte hier echter ook een uitzondering op. De uitzondering betrof de gevallen waarin de levering economisch en materieel onlosmakelijk verbonden is met de hoofddienst van medische verzorging.

---

<sup>110</sup> HvJ, 13-03-2014, zaak C-366/12, V-N 2014/15.18.

### 5.3.4 Eisen ten aanzien van de kwaliteit van de zorg

Solleveld was een fysiotherapeut die zogenoemde stoorvelddiagnostiek beoefende. Bij stoorvelddiagnostiek wordt gebruik gemaakt van een diagnostische methode waarbij men door middel van elektrische spanningsverschillen pathologie tracht op te sporen en een behandelplan opstelt. De kaak en het gebit spelen hierin een belangrijke rol. In het commentaar van Vroon in 'Artikel 11.1g Wet OB 1968 Vrijstelling (para)medische diensten, thuiszorg en zorgboerderijen' wordt stoorvelddiagnostiek als volgt omschreven:<sup>111</sup>

*"onderzoek aan kaak en gebit om te onderzoeken of deze lichaamsdelen verantwoordelijk zijn voor ziekte en gebrek in andere lichaamsdelen."*

Ten aanzien van de prestaties van Solleveld werd btw nageheven, omdat de prestaties volgens de inspecteur niet konden worden aangemerkt als door Solleveld in hoedanigheid van fysiotherapeut verricht. De vraag of de prestaties van Solleveld buiten de reikwijdte van de medische vrijstelling vielen, omdat deze prestaties buiten het kader van de Wet BIG vielen, kwam in de gerechtelijke procedure aan de orde.

Van den Hout-van Eijnsbergen was werkzaam als zelfstandig psychotherapeute. Ten tijde van het geschil is er een nationale regeling, die het beroep van psychotherapeut uitsloot van de omschrijving van onder de medische vrijstelling vallende (para)medische beroepen. Ook bij Van den Hout-van Eijnsbergen was btw nageheven. In de gerechtelijke procedure kwam de vraag aan de orde of het terecht was dat Van den Hout-van Eijnsbergen de vrijstelling werd ontzegd in de periode dat de vrijstelling niet was opgenomen in de Wet OB 1968.

Door Hof van Justitie werd geoordeeld in het kader van artikel 13, letter a, lid 1, sub c, Zesde richtlijn. Het Hof van Justitie oordeelde dat lidstaten enige beoordelingsvrijheid hebben bij de vormgeving van de vrijstelling. Hierbij dienen echter wel het fiscale neutraliteitsbeginsel en garanties omtrent de beroepskwalificaties van personen die de diensten verlenen in acht te worden genomen. Behandelingen die van gelijkwaardige kwaliteit zijn dienen onder de vrijstelling te vallen.

---

<sup>111</sup> Vroon in 'Artikel 11.1g Wet OB 1968. Vrijstelling (para)medische diensten, thuiszorg en zorgboerderijen', NDFR.

Van Hilten categoriseert de uitspraken van het Hof van Justitie ten aanzien van de medische vrijstelling tweërlei in haar noot bij de gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen.<sup>112</sup> Enerzijds de categorie "wat is gezondheidkundige verzorging" en anderzijds de categorie "hoe ver strekt de vrijheid van lidstaten bij de omzetting van artikel 13, letter a, lid 1, onderdeel c". De gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen vallen in de tweede categorie. Volgens Van Hilten is de jurisprudentie van artikel 13, letter a, lid 1, onderdeel b, maar ook onderdeel c, van de Zesde richtlijn relevant. 'Medische verzorging' uit onderdeel b zou synoniem zijn aan 'gezondheidkundige verzorging' uit onderdeel c. Door Hof van Justitie werd immers in onderdeel 22 van het L.U.P. arrest overwogen, dat de afbakening van de vrijstelling uit onderdeel b en c is gelegen in de plaats waar de prestatie wordt verricht.<sup>113</sup> Namelijk of deze intramuraal was, waarbij deze onder de reikwijdte van onderdeel b zou vallen of extramuraal, waarbij de vrijstelling onder de reikwijdte van onderdeel c zou vallen.

Van Hilten gaat in op de jurisprudentie uit zowel onderdeel b als c en geeft daarbij aan dat het bij medische of gezondheidkundige verzorging van de mens gaat om handelingen met als doel bescherming, behoud of herstel van de gezondheid van de mens. Hieronder vallen naast diagnostische, therapeutische en curatieve handelingen ook preventieve handelingen.<sup>114</sup> Derhalve vallen niet alle prestaties van (para)medici onder de reikwijdte van de vrijstelling. Gevolg van deze afbakening is, dat (para)medici zich dienen af te vragen waarop de behandeling van hun patiënt is gericht.

De ene beroepsgroep zal vaker handelingen, die duidelijk onder de reikwijdte van de vrijstelling vallen, uitvoeren dan de andere. Indien iemand een longontsteking heeft opgelopen en behandeld moet worden met antibiotica is het vrij duidelijk dat er sprake is van gezondheidkundige verzorging van de mens en de behandeling daarmee onder de reikwijdte van de medische vrijstelling in de omzetbelasting valt. Er zijn echter ook situaties waarbij het minder duidelijk is of een behandeling onder de reikwijdte van de

---

<sup>112</sup> Noot van Hilten in HvJ EG, 27-04-2006, zaak C-443/04, zaak C-444/04, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, BNB 2006/256.

<sup>113</sup> Zie onderdeel 22 in HvJ EG, 08-06-2006, zaak C-106/05, LUP, V-N 2006/33.17.

<sup>114</sup> Daarbij verwijst Van Hilten met name naar de arresten Rosenmayr (HvJ, 14 september 2000, zaak C-384/98, V-N 2000/45.17), Commissie/Frankrijk (HvJ, 11 januari 2001, zaak C-76/99), Dornier (HvJ, 6 november 2003, zaak C-45/01, V-N 2003/58.18), Kügler (HvJ 10 september 2002, zaak C-141/00), Unterpertinger (HvJ, 20 november 2003, zaak C-212/01), D'Ambrumenil (HvJ, 20 november 2003, zaak C-307/01, V-N 2003/61.19) en L.u.p (HvJ, juni 2006, zaak C-106/05, V-N 2006/33.17).

vrijstelling dient te vallen. Hierbij valt te denken aan behandelingen die een plastisch chirurg kan uitvoeren. Bij herstelbehandeling van littekenweefsel bij verbranding is er sprake van een evident therapeutisch doel, maar bij een borstvergroting is er in de regel sprake van een puur cosmetisch doel.

Hier valt naar mijn mening een kanttekening bij te plaatsen. Het is buitengewoon lastig ten aanzien van de reikwijdte van de medische vrijstelling tot een sluitend systeem te komen. Wat valt precies onder gezondheidskundige verzorging? Voor de omzetbelasting is een sluitend systeem echter wel vereist. Het Hof van Justitie heeft immers, zoals ook uit de hiervoor besproken uitspraken is af te leiden, bepaald dat het begrip 'gezondheidskundige verzorging van de mens' is af te bakenen. In de praktijk valt de rechter het definitieve oordeel of een behandeling onder de reikwijdte van de vrijstelling valt. Maar hoe terecht is het betreffende? Zou de behandelend arts hier niet veel beter over kunnen oordelen? Of een patiënt, die gebukt gaat onder littekens, flaporen, rimpels of andere uiterlijke onvolkomenheden? Dergelijke uiterlijke onvolkomenheden kunnen immers ook voor geestelijke en lichamelijke gezondheidsproblemen zorgen. Patiënten kunnen in een sociaal isolement geraken vanwege problemen met hun uiterlijk.<sup>115</sup> Dan kan een behandeling die in beginsel als puur cosmetisch door velen wordt beschouwd als nevengevolg hebben dat psychische problemen worden voorkomen en is daarmee naar mijn mening in lijn met het doel van de gezondheidskundige verzorging van de mens, zoals uit de eerder aangehaalde uitspraken volgt. Preventieve behandelingen vallen immers onder de reikwijdte van de vrijstelling. Het is echter lastig te differentiëren tussen patiënten waar het betreffende van preventieve aard is en patiënten, die geen enkel probleem zouden ondervinden als een cosmetische ingreep niet wordt uitgevoerd. Is het dan aan artsen om te oordelen bij welke patiënten een ingreep onder de medische vrijstelling dient te vallen en bij welke niet? Kunnen zij de inschatting maken die nodig is? Het lijkt mij buitengewoon moeilijk om een sluitende classificatie te maken welke behandelingen precies wel en niet onder de reikwijdte van de medische vrijstelling dienen te vallen en daarmee de vrijstelling in lijn te brengen met de situatie hoe die daadwerkelijk is voor de patiënt. Indien het oordeel alleen aan de behandelend arts of de patiënt die wordt behandeld te laten, is te verwachten dat enorme willekeur optreedt en daarnaast een bias. Bijvoorbeeld in gevallen dat het voordeliger voor de portemonnee uitkomt om iets vrij te stellen zal er eerder aanspraak willen maken op de vrijstelling en vice versa. Wellicht is het dan eerlijk om bij dergelijke

---

<sup>115</sup> Smith en Pariser in 'Primary focal hyperhidrosis' in [utdol.com](http://utdol.com).



grijze gebieden in de geneeskunde dan uit te gaan van het effect dat een behandeling op een gemiddelde patiënt zal hebben.<sup>116</sup> Onderzoek naar bijvoorbeeld in welke mate cosmetische chirurgie therapeutisch is bij verschillende aandoeningen. De rechter zou hier dan bij kunnen aansluiten in zijn oordeel ten aanzien van de reikwijdte van de medische vrijstelling.

Een ander belangrijk punt uit deze gevoegde zaken is dat het Hof van Justitie het criterium van het 'algemeen belang' samenbrengt met het beginsel van fiscale neutraliteit. Fiscale neutraliteit schrijft kort samengevat voor dat dezelfde handelingen gelijk in de omzetbelasting behandeld dienen te worden. Het 'algemeen belang' is alleen gediend bij medische zorg van een zekere kwaliteit.<sup>117</sup> Aan de hand van het volgende voorbeeld wordt duidelijk gemaakt wat dit in de praktijk inhoudt. Om te voorkomen dat een psychiater na het lezen van het boek 'Sobotta anatomie' besluit patiënten maar te gaan opereren, zichzelf als chirurg te profileren en onder de reikwijdte van de medische vrijstelling in de omzetbelasting zou vallen is het vereiste van het 'algemeen belang'. Het algemeen belang is namelijk niet gediend als iemand die niet bekwaam is in bepaalde ingrepen, deze ingrepen te pas en te onpas uitvoert. In Nederland is het betreffende geregeld via de Wet BIG en de daarop gebaseerde uitvoeringsregeling. Daar worden bepaalde beroepswerkzaamheden gekoppeld aan bepaalde beroepsgroepen. Zo wordt voorkomen dat de eerder genoemde psychiater zichzelf profileert als chirurg en patiënten gaat opereren.

Anderzijds wordt door het beginsel van de fiscale neutraliteit bereikt dat een bepaalde behandeling, die niet is genoemd als beroepspecifiek, automatisch van de medische vrijstelling wordt uitgesloten. Het Hof van Justitie heeft aangegeven dat bepaalde handelingen die beroepsspecifiek zijn en als dusdanig zijn opgenomen in een register niet anders mogen worden behandeld dan behandelingen van gelijkwaardige kwaliteit. Naar mijn mening kan op grond hiervan de conclusie worden getrokken dat men met alleen de Wet BIG en diens uitvoerregeling er nog niet is. Als voor de ene behandeling de vrijstelling van toepassing is, is de vrijstelling ook voor de andere behandeling van gelijkwaardige kwaliteit van toepassing. Een (para)medicus mag niet van de vrijstelling worden uitgesloten indien enkel zijn beroep niet in de nationale regelgeving als zodanig is omschreven of bepaalde handelingen niet zijn opgenomen. Hij kan wel van de

---

<sup>116</sup> Vergelijk het arrest Card Protection Plan (HvJ EG 25 februari 1999, zaak C-349/96, BNB 1999/224c\*).

<sup>117</sup> Noot van Hilten in HvJ EG, 27-04-2006, nr. zaak 443/04, zaak C-444/04, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, BNB 2006/256.

vrijstelling worden uitgesloten, indien zijn beroepskwalificaties van een lager niveau zijn en hierdoor de zorg niet van een gelijkwaardige kwaliteit is als van personen in dezelfde sector in de gezondheidszorg, die wel in de nationale wet zijn omschreven als (para)medicus.<sup>118</sup>

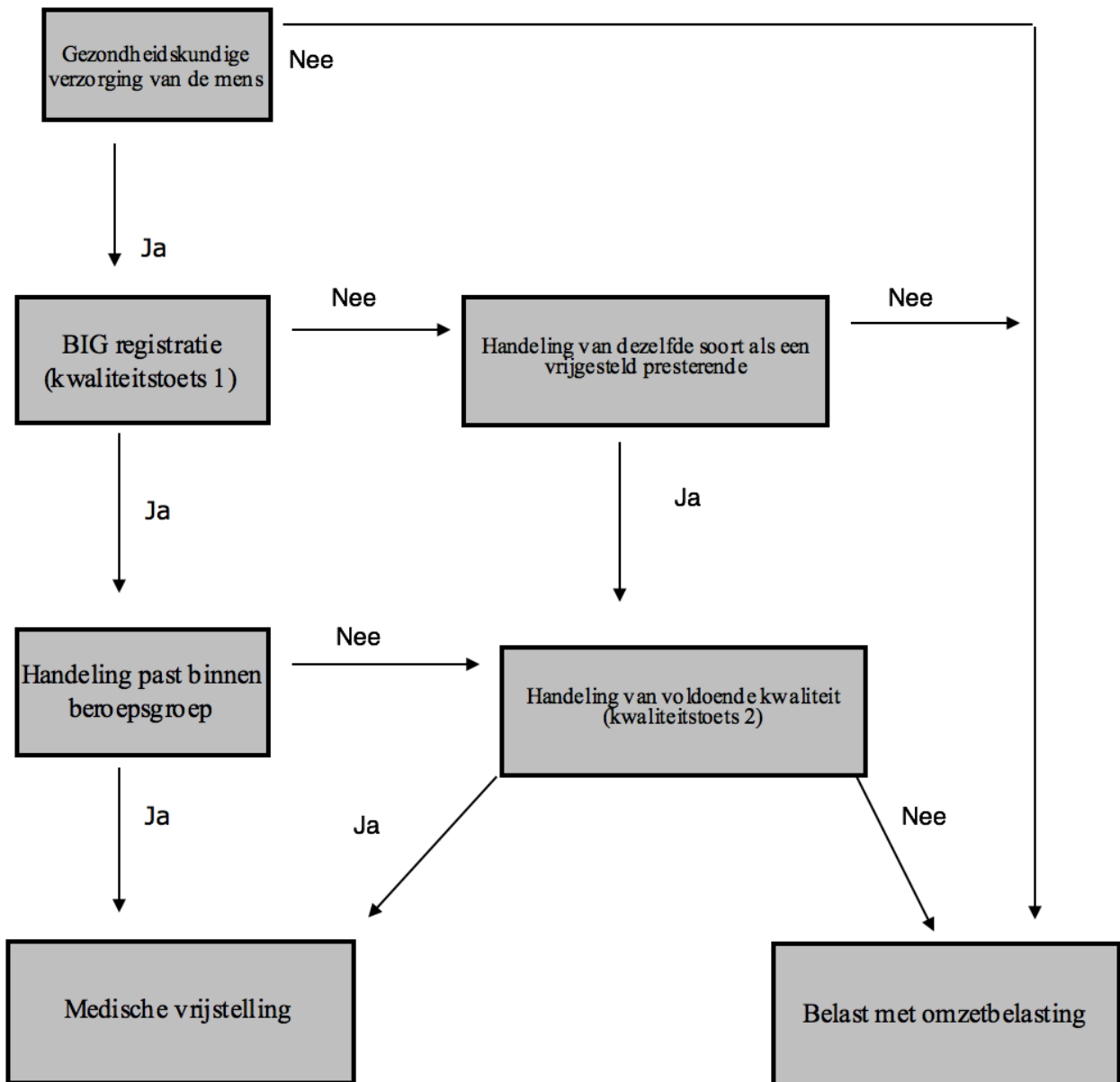
In bovenstaande alinea's speelt het begrip kwaliteit een kernrol. Kwaliteit bij medische handelingen is een lastig kwantificeerbaar begrip, maar er is een aantal aanknopingspunten gegeven door het Hof van Justitie.<sup>119</sup> Bij beoordeling van de kwaliteit is van belang of er sprake is van een diploma in aanverwante discipline. In het kader hiervan is bijvoorbeeld bij een pedagoog meer raakvlak met een psychotherapeut dan met een biochemicus. Ten aanzien van criteria voor het garant staan van bepaalde kwaliteit kan onder ander het volgende nodig zijn. Een landelijk gecontroleerd register waarin (para)medici kunnen worden opgenomen, wettelijk geregeld toezicht en omstandigheden waarin er sprake is van een beschermde titel.

Hierboven zijn diverse voorwaarden genoemd voor de medische vrijstelling in de Wet Omzetbelasting 1968. Hieronder heb ik voor het overzicht een stroomdiagram gemaakt van hoe de vrijstelling naar mijn mening in beginsel in Nederland momenteel moet worden vormgegeven om deze in lijn te brengen met de jurisprudentie van Hof van Justitie. Dit kan als volgt worden samengevat. Lidstaten mogen de toepassing van de vrijstelling beperken tot werkzaamheden die binnen de (para)medische bevoegdheid van omschreven beroepsgroepen valt. Het betreffende wordt echter beperkt door het beginsel van de fiscale neutraliteit. Dit beginsel wordt op zijn beurt beperkt door de ultieme doelstelling van de vrijstelling. Dit betreft de toegang tot medische zorg van een bepaalde kwaliteit. Deze laatstgenoemde doelstelling prevaleert derhalve boven een strikte doorvoering van het beginsel van fiscale neutraliteit.

---

<sup>118</sup> Noot van Hilten in HvJ EG, 27-04-2006, nr. zaak 443/04, zaak C-444/04, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, BNB 2006/256.

<sup>119</sup> Noot van Hilten in HvJ EG, 27-04-2006, nr. zaak 443/04, zaak C-444/04, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, BNB 2006/256.



Het is de vraag hoe niet-reguliere behandelwijzen zich precies ten aanzien van het voorgaande verhouden. De eerder genoemde criteria van de vrijstelling zien enerzijds op de vergelijking tussen gelijkwaardige geneeswijzen en anderzijds op de kwaliteit van een behandeling. De aangehaalde niet-reguliere behandelwijzen verschillen allen in de manier waarop zij worden toegepast en de manier waarop zij hun werking doen. Derhalve zijn deze geneeswijzen niet onder één noemer te brengen. Per geneeswijze dient te worden geoordeeld of wordt voldaan aan de gestelde criteria. Er dient te worden geoordeeld wie het beroep uitoefent, of het behoort tot diens beroepsspecifieke werkzaamheden en indien het laatste niet het geval is, dient er te worden gekeken naar de kwaliteit van de werkzaamheden. In dit kader zijn aspecten als opleiding, register, toezicht en dergelijke van belang. Vervolgens dienen deze werkzaamheden te worden

vergeleken met een (para)medicus tot wiens beroepswerkzaamheden de behandeling wel behoort. Bij niet-reguliere behandelwijzen kan deze laatste stap behoorlijk complex zijn. Van Hilten schrijft in haar noot dat het hiermee niet lijkt uitgesloten, dat een gehele therapie van de vrijstelling wordt uitgesloten ongeacht door wie zij verricht wordt.<sup>120</sup>

De stap van vergelijking met geneeswijzen die wel zijn vrijgesteld is naar mijn mening te maken door te kijken naar een begin- en eindsituatie in het volgende voorbeeld. Stel de beginsituatie is een ontstekingshaard in beide benen, die zonder ingrijpen niet geneest. De eindsituatie is genezing van deze infectie door behandeling of de dood. Indien de behandeling niet aanslaat zal de patiënt derhalve sterven. Ik ga uit van de situatie waarbij er via de reguliere geneeskunst een behandeling bestaat, maar inherent aan deze behandeling is amputatie en de patiënt kan derhalve alleen genezen als hij zijn benen verliest. Dit is een vrij ingrijpende behandeling en denkbaar is dat patiënten in dergelijke gevallen andere oplossingen zoeken. Stel dat niet-reguliere behandelaar A aangeeft de ontsteking middels een niet-invasieve behandeling met kruiden te kunnen genezen. Indien de methode via de reguliere geneeskunst en de behandelmethoden van de heer A beiden werken, is de beginsituatie dat de patiënt een ontsteking heeft en de eindsituatie is genezing van de ontsteking. In dergelijke gevallen is de niet-reguliere behandelmethode van behandelaar A ten aanzien van het resultaat vergelijkbaar met de behandeling die wordt toegepast in de reguliere geneeskunde. De beginsituatie van ziekte en de eindsituatie van genezing of vermindering van klachten lijkt me daarom in beginsel de juiste manier om geneesmethoden met elkaar te vergelijken.

Van Hilten is van mening dat de gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen geen concrete antwoorden opleveren. Daarbij verwijst zij naar de richtlijnbevestiging en geeft aan dat het ook niet anders had gekund. Door het Hof van Justitie is getracht een gulden middenweg te vinden, waarbij zowel neutraliteit als het algemeen belang een rol spelen. Van Hilten heeft de voorkeur voor een eenvoudige oplossing, waarbij artikel 13, letter a, lid 1, onderdeel c door het Hof van Justitie zo was uitgelegd dat alleen 'de gezondheidskundige verzorging van de mens' werd vrijgesteld. Het zou dan niet van belang zijn wie de zorg leverde. Van Hilten geeft aan dat het algemeen belang hierbij minder gediend is. Zij vraagt zich af:

---

<sup>120</sup> Noot van Hilten in HvJ EG, 27-04-2006, nr. zaak 443/04, zaak C-444/04, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, BNB 2006/256.

*"Het algemeen belang is daarmee misschien wat minder gediend, maar anderzijds: krijgt degene die erbij zweert ingestraald te worden en geneest minder kwaliteit geboden dan degene die gebruikmaakt van de traditionele geneeskunst en ook geneest?"*

Daarbij geeft ze aan dat de kwaliteit vanuit het perspectief van de patiënt niet zal verschillen. Een dergelijke stellingname impliceert echter de veronderstelling dat een patiënt geneest via een niet-reguliere behandeling. Op deze discussie gaat het volgende hoofdstuk van deze scriptie verder in. Daar gaat het om de verhouding niet-reguliere behandelingen ten opzichte van reguliere behandelingen.

In beginsel wil ik ten aanzien van de stellingname van Van Hilten het volgende kwijt. De medische wetenschap is een dynamische waarbij elke dag nieuwe ontdekkingen en ontwikkeling plaatsvinden. Werkt een manier van genezing en is deze ethisch verantwoord, dan zie ik geen beletsel om deze op te nemen in de reguliere geneeskunst. Wat houdt de reguliere geneeskunst tegen om werkende behandelmethoden uit de niet-reguliere behandelsector over te nemen? Wat staat er in de weg om de behandelwijze van behandelaar A uit het voorbeeld hierboven op te nemen in de reguliere geneeskunst? Deze vorm van behandeling zou dan niet meer niet-regulier zijn. Mijn antwoord op die vraag is in beginsel dat het gewoon mogelijk zou moeten zijn. Hetgeen van Van Hilten hier aanhaalt vind ik opvallend, omdat dit een boycot van niet-reguliere behandelingen impliceert.<sup>121</sup> Iets waar het volgend hoofdstuk uitsluitend over dient te geven, maar wat mij in beginsel geen realistische situatie lijkt.

## **5.4 Deelconclusie**

---

Artikel 132 van de Btw-richtlijn geeft lidstaten enige ruimte ten aanzien van de medische vrijstelling. Nederland heeft deze ruimte gebruikt door toepassing van de Wet BIG. Ook heeft Nederland ervoor gekozen om opleidingseisen krachtens de Wet BIG een belangrijk element van de vrijstelling te maken. De Wet BIG heeft de bevordering en bewaking van de kwaliteit in de gezondheidszorg ten doel. De patiënt dient bovendien tegen onzorgvuldig en ondeskundig handelen van een zorgverlener te worden beschermd. Niet-reguliere behandelingen vallen buiten de reikwijdte van de Wet BIG.

---

<sup>121</sup> Noot van Hilten in HvJ EG, 27-04-2006, nr. zaak 443/04, zaak C-444/04, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, BNB 2006/256.

De Wet BIG werd in december 2014 geëvalueerd in opdracht van het Ministerie van Gezondheidszorg, Welzijn en Sport. Door de onderzoekers werd geconstateerd dat de Wet BIG nog steeds een belangrijke bijdrage levert aan de lijnen die voor de inrichting in de zorg leidend dienen te zijn. Ten aanzien van de kwaliteit in de zorg werd geconstateerd dat de Wet BIG in belangrijke mate bijdraagt aan het kwaliteitssysteem in de zorgsector, maar op zichzelf niet bepalend is ten aanzien van het eindniveau voor kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. De kwaliteit wordt bepaald door zogenoemde 'verschillende vormen van kwaliteitsregulering', zoals de normen van beroepsgroepen en de Kwaliteitswet zorginstellingen. Door de onderzoekers werd gesteld dat de belangrijkste onderdelen van de Wet BIG het tuchtrecht en de beroepenregulering zijn. In de evaluatie werd ook ingegaan op zorg die niet middels de Wet BIG wordt gereguleerd. Hieronder valt ook de niet-reguliere behandelsector. Bij zorg die niet middels de Wet BIG wordt gereguleerd is het niet nodig om de patiënt te beschermen tegen onzorgvuldig handelen. Zorgverleners die zorg verlenen waarbij de patiënt geen risico loopt bij onzorgvuldig handelen, vallen buiten de Wet BIG. Deze zorg kan echter wel van een hoge kwaliteit zijn. Zorg van een hoge kwaliteit van de medische vrijstelling uitsluiten lijkt mij echter geen gewenste situatie in het licht van de achterliggende gedachte van de opname van de medische vrijstelling in de omzetbelasting. Deze vrijstelling is er immers om het 'algemeen belang' te dienen. De zorg dient toegankelijk te blijven, omdat de kosten gedrukt dienen te worden middels de vrijstelling. Hier valt naar mijn mening in het licht van hoofdstuk 2 en 3 van deze scriptie wel een kanttekening bij te plaatsen.<sup>122</sup>

In de evaluatie van de Wet BIG eind 2014 kwamen ook beroepen in de individuele gezondheidszorg die buiten de reikwijdte van de Wet BIG vallen, ter sprake. Ten aanzien van beroepen die middels de Wet BIG worden gereguleerd geldt een direct patiëntencontact criterium. Er vindt geen opname in de Wet BIG plaats in gevallen waarin geen sprake is van regelmatig direct contact met patiënten. In het licht van de medische vrijstelling in de Wet OB 1968 kan ik mij niet vinden in dit criterium. Een zorgverlener hoeft immers helemaal geen direct patiëntencontact te hebben om van groot belang in het zorgproces van de patiënt te zijn. Ik heb aangehaald dat

---

<sup>122</sup> In hoofdstuk 2 van deze scriptie is aangehaald dat vrijstellingen gepaard gaan met versturende effecten. Daarnaast werd uit hoofdstuk 3 duidelijk dat de verlaging van de belastingdruk middels vrijstellingen afhankelijk is van op welke plaats de vrijstelling in een bedrijfskolom wordt verleend. De belastingdruk kan door een vrijstelling zelfs worden verhoogd en op de consument worden afgewenteld.

bijvoorbeeld een zorgverlener die geen direct patiëntencontact heeft van groot belang bij de geneeskundige verzorging van een patiënt kan zijn, maar vanwege de aansluiting bij de Wet BIG in de omzetbelasting niet wordt vrijgesteld in de omzetbelasting. Naar mijn mening is hierbij sprake van een niet aanvaardbare willekeur. De medische dienst van een zorgverlener die niet in direct contact met de patiënt staat kan net zo belangrijk zijn als de medische dienst van een zorgverlener die wel in contact met de patiënt staat. Beiden kunnen bijvoorbeeld essentieel voor de genezing van de patiënt zijn. In beide gevallen is de patiënt de afnemer van de dienst en de zorgverlener de vestrekker. Het al dan in direct contact komen met de zorgverlener doet hier niet aan af.

Door het Hof van justitie zijn inmiddels in de loop der jaren diverse uitspraken ten aanzien van de medische vrijstelling in de omzetbelasting gedaan. Een aantal van die uitspraken zijn in dit hoofdstuk beschreven. In de zaken C-353/85 en C-122/87 is het Hof van Justitie tot zijn oordeel gekomen door gebruik te maken van grammaticale uitleg van de richtlijnbevestiging. Hieruit blijkt dat de levering van medische goederen of het verlenen van medische diensten aan dieren niet onder de reikwijdte van de medische vrijstelling mogen worden gebracht.

Het Hof van Justitie heeft ook diverse uitspraken gedaan ten aanzien van de doelstellingen, die handelingen moeten hebben om onder de reikwijdte van de vrijstelling te komen. Alleen medische handelingen die gericht zijn op diagnostiek, behandeling en handelingen, die zo veel mogelijk zijn gericht op genezing van gezondheidsproblemen of ziekten bij de mens, zijn vrijgesteld. Hiermee zijn niet alle diensten van een arts in zijn hoedanigheid als arts vrijgesteld en kan een arts worden geconfronteerd met gedeeltelijke belaste omzet naast zijn vrijgestelde omzet. Biomedische analyses kunnen derhalve onder de reikwijdte van de medische vrijstelling vallen voor zover zij zijn gericht op diagnostiek, therapie of genezing van ziektes en/of gezondheidsproblemen. Voor keuringsrapporten voor medische fouten, tuchtprocedures, letselschades en dergelijke geldt hetzelfde. Daarnaast is het bestaan van een vervangend geneesmiddel als alternatief voor een medische dienst niet relevant voor toepassing van de medische vrijstelling. Als een dienst aan de voorwaarden voor de vrijstelling voldoet, is niet relevant of er een alternatief beschikbaar is dat wel belast is. Bij esthetische chirurgie geldt hetzelfde ten aanzien van de doelstellingen van de behandeling. Hier valt echter naar mijn mening een kanttekening te plaatsen. Het is niet ondenkbaar dat psychische problemen van een patiënte worden voorkomen of genezen, omdat ze een borstvergroting ondergaat. Hiermee kan een borstvergroting

preventief of therapeutisch werken ten aanzien van een gezondheidsprobleem of ziekte en zou daarmee onder de reikwijdte van de medische vrijstelling dienen te vallen. Bij een andere patiënte hoeft een borstvergroting deze preventieve of therapeutische werking helemaal niet te hebben. Er zijn meerdere geneeswijzen waar een soortgelijke redeneertrant opgaat. Niet ondenkbaar is dat diverse niet-reguliere behandelwijzen in dezelfde categorie vallen. Het lijkt mij buitengewoon moeilijk om een sluitende classificatie te maken welke behandelingen precies wel en niet onder de reikwijdte van de medische vrijstelling dienen te vallen en daarmee de vrijstelling in lijn te brengen met de situatie hoe die daadwerkelijk is voor de patiënt. Indien het oordeel alleen aan de behandelde arts of de patiënt die behandeld wordt te laten, is te verwachten dat enorme willekeur optreedt en daarnaast een bias. Bijvoorbeeld in gevallen dat het voordeliger voor de portemonnee uitkomt om iets vrij te stellen zal eerder aanspraak worden gemaakt op de vrijstelling en vice versa. Dit lijkt me geen gewenste oplossing. Wellicht is het dan eerlijk om bij dergelijke grijze gebieden in de geneeskunde uit te gaan van het effect dat een behandeling op een gemiddelde patiënt zal hebben. Onderzoek naar bijvoorbeeld de mate waarin cosmetische chirurgie therapeutisch is bij verschillende aandoeningen. De rechter zou hier dan bij kunnen aansluiten in zijn oordeel ten aanzien van de reikwijdte van de medische vrijstelling.

Daarnaast is de medische vrijstelling niet afhankelijk van de rechtsvorm waarin een onderneming wordt gedreven. De vrijstelling wordt niet beperkt door tot geneeskundige verzorging die wordt verstrekt door natuurlijke personen. Ambulante zorg door gekwalificeerd personeel valt ook onder de reikwijdte van de medische vrijstelling. Lidstaten hebben de vrijheid om eisen ten aanzien van de dekking middels sociale voorzieningen aan de zorg te stellen in het licht van de medische vrijstelling. Deze eisen mogen echter niet de toegang van bepaalde groepen tot de medische vrijstelling beperken ten opzichte van andere groepen en dient voor alle zorgverleners te gelden.

Ten aanzien van de kwaliteit van de verstrekte zorg heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat zorg van gelijkwaardige kwaliteit dezelfde behandeling in de omzetbelasting dient te hebben. Lidstaten hebben enige beoordelingsvrijheid bij de vormgeving van de medische vrijstelling, maar dienen wel het fiscale neutraliteitsbeginsel en garanties omtrent de beroepskwalificaties van personen die de diensten verlenen in acht te nemen.



Van Hilten heeft de voorkeur voor een eenvoudige oplossing, waarbij artikel 132, letter a, lid 1, onderdeel c, Btw-richtlijn door het Hof van Justitie zodanig wordt uitgelegd dat alleen 'de gezondheidskundige verzorging van de mens' wordt vrijgesteld. Het zou dan niet van belang zijn wie de zorg leverde. Van Hilten geeft aan dat het algemeen belang hierbij minder gediend is. Zij vraagt zich echter af of degene die via een niet-reguliere behandeling wordt ingestraald en geneest minder kwaliteit krijgt dan iemand die geneest via een niet-reguliere behandeling. Daarbij geeft ze aan dat de kwaliteit vanuit het perspectief van de patiënt niet zal verschillen. Het perspectief van de patiënt is naar mijn mening belangrijk, maar kan zeker niet leidend zijn. Hierboven heb ik aangehaald, dat in dergelijke gevallen enorme willekeur en bias op de loer ligt. De eigen portemonnee kan bijvoorbeeld de grootste en/of enige drijfveer vormen. Onafhankelijk onderzoek om geneeswijzen die in een grijs gebied liggen te classificeren voor de omzetbelasting, kan een oplossing voor dit probleem zijn. Ik heb geconstateerd het uitgangspunt dat een niet-reguliere behandeling 'geneest' een opvallende is. Dat hoeft echter geen onware veronderstelling te zijn, maar als uitgangspunt is het opvallend. Het volgende hoofdstuk gaat op die veronderstelling in. Die veronderstelling vind ik opvallend, omdat het betreffende zou impliceren dat zorg van hoge kwaliteit de weg naar de medische vrijstelling ontzegt. Ik zie echter in beginsel geen beletsel voor de reguliere geneeskunst om werkende niet-reguliere behandelingen op te nemen. Daarmee zouden dergelijke geneeswijzen enerzijds vrijgesteld zijn en anderzijds niet meer niet-regulier.

### 6.1 Inleiding

---

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op behandelingswijzen. Het verschil tussen reguliere en niet-reguliere behandelwijzen komt aan bod. Beide begrippen worden afgebakend. In deze scriptie staat de medische vrijstelling centraal en derhalve (niet)-reguliere behandelwijzen uitgebreid aan bod. Wat is bijvoorbeeld een aanvaardbaar onderbouwde behandeling en wat niet? Welke behandeling kan een geneeskundige component worden toegedragen en welke behandelingen kunnen niet worden onderscheiden van bijvoorbeeld het totaal niet behandelen van een patiënt? In hoofdstuk 5 kwam een aantal knelpunten aan het licht, waar de verhouding van reguliere behandelwijzen ten opzichte van niet-reguliere van belang was. In dit hoofdstuk komt deze verhouding aan bod en derhalve vindt terugkoppeling naar de knelpunten uit hoofdstuk 5 plaats.

### 6.2 Afbakening niet-reguliere behandelmethoden

---

Indien een behandelmethode niet onder de reikwijdte van de reguliere behandelpraktijk in de geneeskunst kan worden geschaard, valt deze in de categorie niet-reguliere behandelwijzen. Dat valt op te maken uit de taalkundige definities van deze woorden. Behandelwijzen vallen binnen de kaders van de afbakening of niet. Indien ik bijvoorbeeld een infectie heb en mijn vriendin meent deze middels een nekmassage te kunnen genezen, valt deze behandelwijze in de categorie niet-reguliere behandelwijzen. Voor zover ik kan oordelen zijn er geen erkende medisch verklaringen, die voorschrijven dat een infectie kan genezen middels een massage en ik ga er derhalve vanuit dat deze behandeling niet-regulier is. Deze behandeling is niet gestoeld op een medisch wetenschappelijk paradigma. Duidelijk is dat de niet-reguliere behandelwijzen een erg groot aantal manieren van behandelingen omvatten. De fantasie is hierbij de grens. Al deze behandelwijzen zijn niet in één groep samen te brengen. Het CAG-rapport dat in 1981 verscheen, onderscheidt formeel niet-reguliere behandelwijzen in zes hoofdstromingen.<sup>123</sup> Deze hoofdstromingen zijn acupunctuur, antroposofische geneeskunde, homeopathie, manuele therapie, paranormale geneeskunde en natuurgeneeskunde.

---

<sup>123</sup> Commissie Alternatieve Geneeswijzen in 'Alternatieve Geneeswijzen in Nederland' in 1981 en Renckens in 'Manuele therapie is kwakzalverij' in Medisch Contact, Nr. 04 - 23 januari 2014.

Acupunctuur is een eeuwenoude Chinese behandelwijze. De behandelwijze is in de loop van zijn lange bestaan vertakt in vele disciplines. Acupunctuur is een samensmelting van de Latijnse woorden 'acus' en 'punctura', hetgeen respectievelijk in het Nederlands naald en penetratie betekent. Bij acupunctuur hoeft echter niet per definitie een naald te worden gebruikt. Het staat voor een groep handelingen, waarbij stimulatie van anatomische punten het doel is. Naast naalden kan ook gebruik worden gemaakt van manuele druk, elektrische stimulatie, magneten, lasers, warmte en ultrasoon geluid. De grondbeginselen van de filosofie van de acupunctuur zijn terug te vinden in het zogenoemde confucianisme en taoïsme.<sup>124</sup> Concepten die worden gebruikt om verschijnselen in de natuur uit te leggen, vormen de basis van de theorie achter acupunctuur.<sup>125</sup> Deze concepten zijn Qi, Ying/Yang en de vijf elementen: water, hout, vuur, aarde en metaal. Het doel is dat de behandelaar middels de beoefening van acupunctuur het lichaam, zowel intern als in relatie met externe elementen in balans houdt. De behandelingen bij acupunctuur zijn individueel. Patiënten met dezelfde symptomen hoeven daarom niet dezelfde behandeling te ondergaan.

Homeopathie is gebaseerd op het zogenoemde beginsel 'het gelijke geneest het gelijke'. Indien iemand ziek kan worden van een substantie dient dezelfde substantie iemand met dezelfde symptomen als degene die is ziek geworden van de substantie te kunnen genezen.<sup>126</sup> Er wordt bij deze behandelwijze gebruik gemaakt van zogenoemde potentiëring. Hierbij vindt opeenvolgend en herhaaldelijk verdunning van een substantie plaats. Deze verdunning zou de substantie potenter moeten maken. Een homeopatisch preparaat bevat vaak mineralen, planten of dierlijke substanties, die worden verpulverd en vermengd met water-alcohol oplossingen. Deze homeopatische preparaten worden door behandelaars ingezet met het doel de patiënt te genezen.

---

<sup>124</sup> Unschuld in 'Medicine in China: A History of Ideas' University of California Press, Berkeley 1985.

<sup>125</sup> Kaptchuk in 'The Web That Has No Weaver: Understanding Chinese Medicine' in McGraw-Hill, Lincolnwood, IL 2000.

<sup>126</sup> Hahnemann in 'The Homœopathic Medical Doctrine, or Organon of the Healing Art' in Dublin: W.F. Wakeman. blz. 48-49.

Medische antropologie kijkt naar de mens vanuit multidimensionaal en ecologisch perspectief.<sup>127</sup> Hierbij worden verbanden gelegd tussen de invloed van cultuur en maatschappij op de manier waarop gezondheidsproblemen bij mensen worden ervaren en geïnterpreteerd. Daarbij wordt getracht met een interpretatieve benadering een bijdrage te leveren aan een effectievere en op meer op een behoefte van de patiënt gerichte zorg.

Bij manuele therapie wordt door middel van specifieke handgrepen getracht de perifere gewrichten en de gewrichten van de wervelkolom te mobiliseren. Het uiteindelijke doel is de patiënt te helpen door de opheffing van functie verstorende blokkades, sublaxaties en dwangstanden.<sup>128</sup> De gewrichten zouden dan beter moeten functioneren. Anderzijds zouden de bewegingen en houding van de patiënt moeten worden verbeterd.

In de natuurgeneeskunde worden patiënten met het holisme als uitgangspunt behandeld.<sup>129</sup> Centraal staat dat het lichaam een 'zelfgenezend vermogen' bezit. Gezondheidsaandoeningen worden beschouwd als een gevolg van een ophoping van afvalstoffen. Bij de behandeling wordt van het 'zelfgenezend vermogen' van het lichaam uitgegaan in plaats van de gezondheidsaandoening als zodanig. Hierbij wordt in regel gebruik gemaakt van natuurlijke bronnen zoals warmte, licht, lucht, planten en water.

Paranormale geneeskunde verwijst naar toepassing van mentale en quasi fysieke processen, die niet worden begrepen of herkend door de medische wetenschap in het kader van de diagnostiek of behandeling van aandoeningen. Dit is een vrij grote categorie en ook hier bepaalt de fantasie de grens. Om dit tastbaarder te maken wil ik het volgende voorbeeld van een huisarts, dat in het tijdschrift Medisch Contact stond, aanhalen:

*"Een Duits sprekend echtpaar bezocht mijn spreekuur. De vrouw liep krom van de pijn. In mijn beste Duits kwam ik er achter dat er sprake is van een koliekachtige pijn. Tijdens het lichamelijk onderzoek palpeerde ik haar buik. Eerst*

---

<sup>127</sup> McElroy & Townsend (1989) in 'Medical Anthropology in Ecological Perspective' in Boulder, Colorado: Westview Press, [ISBN 0-8133-0742-2](#).

<sup>128</sup> Commissie Alternatieve Geneeswijzen in 'Alternatieve Geneeswijzen in Nederland' in 1981 en Renckens in 'Manuele therapie is kwakzalverij' in Medisch Contact, Nr. 04 - 23 januari 2014.

<sup>129</sup> Atwood in 'Naturopathy: A critical appraisal' in Medscape General Medicine 5 (4): 39.

*wat oppervlakkig en daarna wat dieper. Plots hoorde ik geen 'pijnuitingen' meer en zag ik in haar gezicht een zeer verbaasde, maar een opgeluchte blik. "Es ist verschwunden!" riep ze uit. Ze sprong van de onderzoeksbank af en pakte mijn beide handen. "Sie sind ein wunderbare artz!" Hoewel ik totaal verbaast was, antwoordde ik nuchter: "Tja, da's Holländisch!".<sup>130</sup>*

Hoe de mevrouw in casu genas, valt niet medisch wetenschappelijk te onderbouwen. De kop van het hierboven aangehaalde stuk uit het Medisch Contact was: "Een paranormaal begaafde dokter". Als een behandelaar claimt dat de genezing plaatsvond door een handoplegging of het verdrijven van geesten, valt dit in de categorie paranormale geneeskunde.

### **6.3 'Evincenced based' blik op behandelmethoden**

---

Hiervoor heb ik diverse behandelwijzen aangehaald. Behandelwijzen zijn in het algemeen als volgt in te delen:

- Werkende behandelwijzen;
- Niet werkende behandelwijzen;
- Behandelwijzen waarvan de werking onbekend is.

Om bij te dragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens zal een behandelwijze in beginsel in de eerstgenoemde groep dienen te vallen. Als een behandeling niet werkt, zal deze immers niets kunnen betekenen voor de gezondheidskundige verzorging van de mens. Dan is het niet te onderscheiden van helemaal niks doen en derhalve kan in beginsel ook geen sprake zijn van een dienst, die de gezondheidskundige verzorging van de mens dient. Ten aanzien van behandelwijzen waarvan de werking onbekend is, staat vanzelfsprekend de weg vrij om als werkende behandelwijze te worden geclassificeerd als de werking wordt aangetoond. Dit kan als volgt worden toegelicht. Om behandelwijzen in de aangehaalde groepen te verdelen is medisch onderzoek vereist. Elke dag verschijnen medisch wetenschappelijke artikelen, waarbij uitkomsten die lijnrecht tegenover elkaar staan geen vreemd verschijnsel zijn. Onderzoek moet derhalve gerangschikt worden en daar

---

<sup>130</sup> Verhoeff in 'Een paranormaal begaafde dokter' in Medisch Contact Nr. 51/52 - 21 december 2007.

wordt in de medische wetenschap een zogenoemde 'impactfactor' voor gebruikt. Dit is een maat om het belang van een wetenschappelijk tijdschrift te duiden. Hoe vaker een wetenschappelijk tijdschrift wordt aangehaald in een ander tijdschrift, hoe hoger de impactfactor. Door 'Thomson Scientific' wordt elk jaar een lijst met de door hen berekende impactfactoren gepubliceerd. Medisch wetenschappelijke tijdschriften met grote impactfactoren zijn The New England Journal of Medicine, The Lancet, Journal of the American Medical Association en British Medical Journal.<sup>131</sup> Een artikel dat in een dergelijk tijdschrift wordt gepubliceerd, is veelal belangrijk en in de regel gebaseerd op wat in de medische wetenschap als goed onderzoek wordt beschouwd. Wat in dergelijke tijdschriften ten aanzien van niet-reguliere behandelwijzen wordt aangehaald is derhalve interessant in het licht van deze scriptie.

In een redactioneel artikel uit het Journal of the American Medical Association werd het volgende aangehaald:<sup>132</sup>

*"There is no alternative medicine. There is only scientifically proven, evidence-based medicine supported by solid data or unproven medicine, for which scientific evidence is lacking. Whether a therapeutic practice is "Eastern" or "Western," is unconventional or mainstream, or involves mind-body techniques or molecular genetics is largely irrelevant except for historical purposes and cultural interest. We recognize that there are vastly different types of practitioners and proponents of the various forms of alternative medicine and conventional medicine, and that there are vast differences in the skills, capabilities, and beliefs of individuals within them and the nature of their actual practices. Moreover, the economic and political forces in these fields are large and increasingly complex and have the capability for being highly contentious. Nonetheless, as believers in science and evidence, we must focus on fundamental issues—namely, the patient, the target disease or condition, the proposed or practiced treatment, and the need for convincing data on safety and therapeutic efficacy."*

Volgens dit redactioneel artikel is het evident dat er geen 'alternatieve geneeskunst' als zodanig is. De enige geneeskunst die er is, is slechts geneeskunst die op wetenschap

---

<sup>131</sup> 2014 Journal Citation Reports, Science Edition (Thomson Reuters, 2015).

<sup>132</sup> Fontanarosa & Lundberg in 'Alternative medicine meets science' in JAMA 280: 1618-1619, 1998.

steunt. Er is geneeskunst die wordt gesteund door harde gegevens en daarnaast zijn er behandelingen waarvoor geen wetenschappelijk bewijs is. Het is irrelevant of een behandelwijze 'Westers' dan wel 'Oosters' is. Het maakt ook niet uit of sprake is van een behandelwijze gesteund door een heersende stroming of behandelwijzen, waarbij geesten of technieken uit de moleculaire erfelijkheidsleer een rol spelen. Dat kan bijvoorbeeld voor culturele of historische doeleinden van belang zijn, maar voor de medische wetenschap maakt dat niet uit. Hoe het ook zij, het is volgens dit artikel voor de medische wetenschap van belang dat waarde wordt gehecht aan bewijs, veiligheid en therapeutische werkzaamheid.

Een voormalig redacteur van een gerenomeerd medisch tijdschrift, The New England Journal of Medicine, heeft zich op een soortgelijke manier uitgelaten.<sup>133</sup> Volgens hem is het een fictie dat twee soorten geneeskunst bestaan, die samen kunnen worden gevoegd tot een nieuw soort 'integrale geneeskunst'. Iets wat wel gebeurt op het moment dat niet-reguliere behandelwijzen claimen van gelijkwaardige kwaliteit te zijn als reguliere behandelwijzen. De geneeskunst dient te staan voor objectief onderzoek. Het enige wat resteert, zijn behandelingen die objectief onderzoek doorstaan en behandelingen die dat niet doen. Derhalve is sprake van behandelingen die bewezen waardevol zijn of juist niet.

In het licht van de medische vrijstelling die de gezondheidskundige verzorging van de mens dient, lijkt mij dit in beginsel ook de gewenste weg. Hierboven wordt 'evidence based' zorg beschreven. Behandelingen die de test niet doorstaan voegen immers niks toe en kunnen niet worden onderscheiden van niets doen ten aanzien van de medische verzorging. In hoofdstuk 4 is door mij het onderstaande aangehaald:

*"De medische wetenschap is een dynamische waarbij elke dag nieuwe ontdekkingen en ontwikkeling plaatsvinden. Werkt een manier van genezing en is deze ethisch verantwoord, dan zie ik geen beletsel om deze op te nemen in de reguliere geneeskunst. Wat houdt de reguliere geneeskunst tegen om werkende behandelmethoden uit de niet-reguliere behandelsector over te nemen? Wat staat er in de weg om de behandelwijze van behandelaar A uit het voorbeeld hierboven op te nemen in de reguliere geneeskunst? Deze vorm van behandeling*

---

<sup>133</sup> Reman in 'A trip to Stonesville' The New Republic, Dec 14, 1998.

*zou dan niet meer niet-regulier zijn. Mijn antwoord op die vraag is in beginsel dat het gewoon mogelijk zou moeten zijn.”*

Uit het voorgaande is duidelijk dat geen 'alternatieve geneeskunst' als zodanig bestaat. De medische wetenschap is dusdanig ingericht dat werkende en verantwoorde behandelmethoden de test van het objectief onderzoek doorstaan. Als er een nieuwe niet-reguliere behandelwijze is, waarbij onderzoek aantoonde dat deze werkzaam is, dan is het betreffende reguliere geneeskunst. In het 'JAMA Dermatology' wordt aangehaald dat niet-reguliere behandelwijzen en op bewijs stoevende geneeskunde niet verenigbaar zijn.<sup>134</sup> Er zijn tests om het onderscheid duidelijk te maken. Als deze tests niet worden doorstaan, is sprake van een niet-reguliere behandelwijze. 'Alternatieve of complementaire geneeswijzen' blijven in die hoek totdat zij de test doorstaan. Net zoals de nekmassage, die mijn ontsteking zou moeten genezen, dat blijft. In de wetenschap ligt de bewijslast bij degene die beweringen doet. Aan hen ligt de weg open, maar ook zeker de verantwoordelijkheid, om onderzoek te verrichten en te rapporteren en voor anderen toegankelijk te maken.

Dat degene die claimt dient te bewijzen, wil ik als volgt illustreren. Een goede vriend van mij verricht al een aantal jaar onderzoek naar een nieuwe behandeling voor hartritmestoornissen. Hij verricht dit onderzoek in het Erasmus Medisch Centrum te Rotterdam. Momenteel is de behandelwijze, waar hij onderzoek naar verricht, niet medisch wetenschappelijk erkend. Net zoals diverse behandelmethoden, die ik hiervoor in dit hoofdstuk heb genoemd, dat zijn. Hij weet zelf nog niet of zijn behandeling, die nu nog in experimentele fase is, waardevol is. In theorie zou de behandeling wel kunnen werken. Als hij op den duur uit zijn resultaten meent op te maken dat zijn behandeling effect heeft in het kader van de behandeling van hartritmestoornissen, kan hij proberen zijn onderzoek te laten publiceren in een medisch wetenschappelijk tijdschrift. Stel dat hij daarin slaagt. Na verloop van tijd blijken diverse andere onderzoekers zijn resultaten te kunnen reproduceren. Waarop verschillende publicaties in gerenommeerde wetenschappelijke tijdschriften ten aanzien van de nieuwe behandeling verschijnen. Uiteindelijk is de consensus in de medische wetenschap dat de behandelwijze werkt. De behandeling wordt als behandeling van hartritmestoornissen erkend.

---

<sup>134</sup> Happle in 'The essence of alternative medicine: A dermatologist's view from Germany' in Archives of Dermatology (nu: JAMA Dermatology) 134:1455-1460, 1998.



Hartritmestoornissen die in aanmerking voor de nieuwe behandeling komen, worden ook met die nieuwe behandelmethodede behandeld door cardiologen.

Stel nu dat ergens in het traject bleek dat grote twijfels bij de behandeling kunnen worden gezet, omdat bijvoorbeeld andere onderzoekers zijn resultaten niet konden reproduceren. Wellicht was de bevinding een toevalstreffer. Vele gerenommeerde wetenschappelijke tijdschriften weigeren onderzoek naar de behandelmethodede te publiceren. In dergelijke tijdschriften komt in elk geval geen publicatie dat de werkzaamheid van zijn behandelmethodede aantoot. De consensus in de medische wetenschap is dat de behandelmethodede niet werkt. Zijn behandelmethodede wordt niet geadopteerd als reguliere behandelwijze, omdat daar geen aanvaardbare gronden voor zijn.

Een aantal wat kleinere tijdschriften is echter wel bereid onderzoek te publiceren waaruit zij menen aan te tonen dat de behandelmethodede werkt. De redenen daarvoor kunnen divers zijn. Wellicht nemen zij genoegen met minder onderbouwde methodiek. Wellicht speelt er iets anders. Hoe het ook zij, het resultaat is dat geen brede adaptatie van de behandeling in de reguliere geneeskunde plaatsvindt.

Sinds de introductie van de Wet BIG staat het iedereen in beginsel vrij om 'geneeskunst' te beoefenen.<sup>135</sup> De vriend in kwestie is overtuigd van zijn behandelmethodede en weet een aantal anderen te overtuigen. Samen richten zij verenigingen op voor de nieuwe vorm van behandeling. De behandelmethodede wordt echter niet erkend in de medische wetenschap. Ook willen zij mensen opleiden om zich te bekwamen in de behandelmethodede. Mensen kunnen gebruik maken van de behandelmethodede en de behandelmethodede klinkt in theorie aardig valide. De behandeling wordt populair en patiënten zijn bereid veel geld neer te leggen voor de behandeling. Dit is een door mij aangehaald fictief voorbeeld. Uit de praktijk valt op te maken dat dergelijke behandelmethodeden bestaan. Daarvoor wil ik verwijzen naar een behandelwijze als homeopathie.<sup>136</sup> Of dit iets is waar men blij mee moet zijn, is niet relevant voor deze scriptie. Het feit is dat zij er nu eenmaal zijn. Wat wel relevant voor deze scriptie is, is

---

<sup>135</sup> Rutten in 'Tussen recht en wetenschap' in Medisch Contact, Nr. 27 - 30 juni 2004, blz. 1125 - 1127.

<sup>136</sup> Zie bijvoorbeeld: Shang, Huwiler-Müntener, Nartey, Jüni, Dörig, Sterne, Pewsner en Egger in 'Are the clinical effects of homoeopathy placebo effects? Comparative study of placebo-controlled trials of homoeopathy and allopathy.' In The Lancet. 2005;366(9487):726.

de gezondheidskundige verzorging van de mens. Ten aanzien daarvan is hetgeen hiervoor in de scriptie is aangehaald van belang.

De gezondheidskundige verzorging van de mens dient te kunnen worden onderscheiden van niks doen of behandelingen die een aandoening erger maken. Anders kan niet worden gesproken over de gezondheidskundige verzorging van de mens. Als een behandeling niet werkt, zal deze immers niets kunnen betekenen voor de gezondheidskundige verzorging van de mens. Alle handelingen zouden dan onder die definitie vallen. Ook de handeling waarbij iemand met een beenbreuk maar moet springen op dat been, omdat een ander meent hem daarmee te genezen. Het is een belangrijk goed dat het betreffende niet het geval is.

## **6.4 Valkuilen: behandelingen onterecht beschouwen als werkzaam**

---

Niet-reguliere behandelwijzen lijken mij, na bestudering van de stof die in onderdeel 6.3 aan bod kwam, weinig aantrekkelijk. Feit is echter wel dat bepaalde behandelmethoden, die niet onder de reguliere geneeskunst vallen, toegepast worden. Patiënten zoeken niet altijd oplossingen voor hun gezondheidskwaal in de reguliere geneeskunst. Het bestaan van vele uiteenlopende behandelmethoden buiten de reguliere geneeskunst getuigt hiervan. Een vraag die dan al snel opkomt, is hoe het verschijnsel dat patiënten hun heil zoeken in de niet-reguliere sector, kan worden verklaard. Daar gaat dit onderdeel van deze scriptie op in.

Eerder heb ik aangehaald dat de medische wetenschap een dynamische is. Nieuwe behandelingsmethoden worden ontdekt en oude behandelingsmethoden worden verbeterd of in twijfel getrokken. In de niet-reguliere sector kunnen er behandelingsmethoden zijn die nog niet in de reguliere geneeskunst zijn erkend, waarbij erkenning in de toekomst wellicht wel plaats zal vinden. Een verklaring hiervoor is dat behandelingsmethoden bijvoorbeeld werken, maar momenteel nog niet zijn onderworpen aan onderzoek in de medische wetenschap.

Een andere verklaring is dat er gezondheidskwalen zijn die vanzelf over gaan. Dat kan het natuurlijk verloop van ziekten worden genoemd. Een verkoudheid gaat bijvoorbeeld in de regel vanzelf over. Gezondheidskwalen kunnen wisselende symptomen vertonen. Een behandelingsmethode kan bijvoorbeeld door een patiënt als werkzaam worden

bestempeld, waar de symptomen ook zonder behandeling zouden afnemen of verminderen.

Daarnaast kan een patiënt in een bepaalde periode reguliere als niet-reguliere behandelingen ondergaan. Het effect van de genezing of afname van de gezondheidskwalen kan dan aan de niet-reguliere behandelwijze door de patiënt worden toebedeeld, terwijl dit in feite door de reguliere behandeling wordt veroorzaakt.

Het zogenoemde placebo-effect is afgeleid van een placebo. Een placebo is een middel zonder werkzame stoffen, dat als 'geneesmiddel' kan worden voorgeschreven. Het placebo-effect treedt op, indien een patiënt een al dan niet waarneembare afname van zijn gezondheidskwaal ervaart zonder dat bijvoorbeeld farmacologische eigenschappen of fysieke aspecten van een behandeling hier aan hebben bijgedragen. De werking van een placebo berust op de entourage waarmee de behandeling wordt gebracht. Zo kan de overtuiging waarmee een behandelaar een bepaalde behandeling brengt een rol spelen. Bij pillen kan de prijs of de kleur van de pil een rol spelen. Hoe een placebo-effect precies werkt, is voorzover ik kan oordelen onbegrepen. Waar het op neerkomt, is dat een niet werkzame behandeling de patiënt de illusie van een bepaalde werkzaamheid geeft. Het placebo-effect is onvoorspelbaar en het kan voor komen dat een patiënt de ene keer 'reageert' op een placebo, maar bij de volgende behandeling totaal niet 'reageert'. De effecten van allerlei niet-reguliere behandelwijzen zijn nogal eens tot een placebo-effect te reduceren.<sup>137</sup> Het placebo-effect speelt niet alleen een rol bij niet werkende behandelwijzen. Ook bij werkende behandelwijzen kan het effect optreden. De mate waarin een patiënt beïnvloedt kan worden, de verwachtingen die de patiënt van een behandeling heeft, maar ook de setting en de behandelaar zelf spelen een hierbij een rol.

Een andere verklaring is de behandeling van een niet bestaande aandoening. Dat kan op zijn beurt twee oorzaken hebben. Zo kan een aandoening door een behandelaar worden verzonnen of kan al dan niet per abuis een verkeerde diagnose worden gesteld. Een in de media breed uitgebreid aan bod gekomen voorbeeld hiervan zijn de perikelen ten aanzien van Ernst Jansen Steur. Door Jansen Steur werden verkeerde diagnoses gesteld, waarbij hij verkeerde informatie ten aanzien van tests bij patiënten invulde,

---

<sup>137</sup> Beyerstein in 'Why Bogus Therapies Seem to work' in Skeptical Inquirer, Vol. 25 nr. 5, September/Okttober 1997, blz. 29-34.

röntgenfoto's heeft verwisseld en laboratoriumresultaten heeft vervalst.<sup>138</sup> Bij een niet-zieke 'patiënt' is de behandelingsmethode, die nodig is om te genezen, irrelevant. De 'patiënt' is immers dan in beginsel al niet ziek. Door de 'patiënt' kan dan genezende kracht aan een behandeling, die in feite niks doet, worden toegeschreven. De 'patiënt' is dan immers in beginsel al niet ziek.

Een patiënt kan een duur en complex niet-reguliere behandelingstraject ondergaan. Hij kan hier zowel qua tijd als financieel behoorlijk in hebben geïnvesteerd. Indien de niet-reguliere behandeling dan niet werkt, kan het zijn dat een patiënt dit niet wilt onderkennen. Het kan zo zijn dat hij al dusdanig veel tijd, energie en geld heeft geïnvesteerd dat hij de zinloosheid van de behandeling weigert te erkennen. In de psychologie staat dit verschijnsel bekend als cognitieve dissonantie.<sup>139</sup>

Een patiënt en een behandelaar kunnen in nauw contact met elkaar staan. Een niet-reguliere behandelaar kan zich enorm uitsloven voor een patiënt. De patiënt kan het gevoel krijgen dat de behandelaar er alles aan doet om hem van zijn gezondheidsaandoening te verhelpen. Het is dan enerzijds niet ondenkbaar dat de patiënt eerder in de behandeling gaat geloven. Anderzijds kan de behandelaar enorm in zijn eigen behandeling gaan geloven vanwege de relatie die hij met zijn patiënt heeft opgebouwd. Niet-reguliere behandelaars hebben nogal eens een grote stapel aan bedankbrieven en getuigschriften die men laat zien als waarborg voor de kwaliteit van de 'zorg' die zij leveren.<sup>140</sup>

Een andere verklaring ligt in het contact van patiënten met patiënten, die dezelfde gezondheidsaandoening hebben. Een patiënt kan menen baat te hebben bij een niet-reguliere behandeling, bijvoorbeeld vanwege de hiervoor genoemde redenen, en anderen hierover inlichten en beïnvloeden. Dit gaat overigens ook op voor contacten tussen patiënten en niet-patiënten.

---

<sup>138</sup> Colijn en Sanders, 20 september 2009, in "Dokter Bibber', waarom?' op [telegraaf.nl](http://telegraaf.nl).

<sup>139</sup> Harmon-Jones en Mills (1999) in 'Cognitive Dissonance; progress on a pivotal theory in social psychology.' in Washington, DC: American Psychological Association.

<sup>140</sup> Beyerstein in 'Why Bogus Therapies Seem to work in Skeptical Inquirer, Vol. 25 nr. 5, September/Okttober 1997, blz. 29-34.

Begin 2015 draaide de film 'The Theory of Everything' in de Nederlandse bioscopen, waarbij het inspirerende levensverhaal van astrofysicus Stephen Hawking centraal stond. Bij Hawking is in de zestiger jaren de diagnose 'Amyotrofe laterale sclerose' (ALS) gesteld. Dit is een vrij zeldzame neurologische aandoening. In de regel is de mediane levensverwachting na het stellen van de diagnose drie tot vijf jaar. Meestal gaan patiënten die lijden aan de ziekte relatief snel dood. Hawking is echter nog in leven:<sup>141</sup>

*"Stephen Hawking developed motor neurone disease when he was in his early 20s. Most patients with the condition die within five years, and according to the Motor Neurone Disease Association, average life expectancy after diagnosis is 14 months.*

*But Professor Hawking, the Cambridge University physicist and cosmologist and author of A Brief History of Time, has confounded the statistics and recently celebrated his 60th birthday. No one is thought to have survived for so long with the incurable condition, which kills three people a day in the United Kingdom."*

Het punt is dat in zeldzame gevallen gezondheidsaandoeningen een ander beloop kennen dan men verwacht. De huidige medische wetenschap heeft geen pasklaar antwoord op elke gezondheidsaandoening. Er zijn aspecten aan de menselijke gezondheid die vanuit het perspectief van de medische wetenschap niet of slecht begrepen worden. Dat blijkt ook uit het volgende stuk uit het 'British Medical Journal' ten aanzien van Hawking:<sup>142</sup>

*"What is unusual is not only the length of time, but that the disease seems to have almost burnt out. He appears to be relatively stable, and I have had one or two patients where there is still a gradual deterioration, but where the curve has flattened off. In these cases MND started quite early, in the [patient's] 20s or 30s. This kind of stabilisation is extremely rare."*

---

<sup>141</sup> Dobson in 'An exceptional man. (2002)' in BMJ : British Medical Journal, 324(7352), blz 1478 en Maragakis, Galvez-Jimenez in 'Epidemiology and pathogenesis of amyotrophic lateral sclerosis' in Utdol Online, 2015.

<sup>142</sup> Dobson in 'An exceptional man. (2002)' in BMJ : British Medical Journal, 324(7352), blz 1478.

De patiënt zal het langdurig overleven of het genezen van een gezondheidsaandoening, waarbij dat niet wordt verwacht, wellicht ervaren als een wonder. Het ligt dan best wel voor de hand om dit niet verwachte effect toe te schrijven aan de gevolgde therapie. Hawking haalt het volgende ten aanzien van zijn gezondheidskwaal in het '*British Medical Journal*' aan:<sup>143</sup>

*"I believe motor neurone disease is a syndrome that can have different causes. Maybe my variety is due to bad absorption of vitamins. (...)*

*I was in for two weeks, during which I had a wide variety of tests. After all that, they didn't tell me what I had, except that it was not multiple sclerosis, and that I was an atypical case. I gathered, however, that they expected it to continue to get worse, and that there was nothing they could do, except give me vitamins. I could see that they didn't expect them to have much effect. I didn't feel like asking for more details, because they were obviously bad."*

Hawking volgt een dieet met relatief veel vitaminen en mineralen. Ook beperkt hij de inname van gluten. Of dat dieet de oorzaak is dat Hawking de ziekte veel langer overleeft dan men verwacht weet ik niet. Daar heb ik geen pasklaar antwoord op. Dit voorbeeld van Hawking haal ik aan om de grenzen van de medisch wetenschappelijke geneeskunst op te zoeken. Niet-reguliere behandelmethoden spelen nogal eens in op het onvermogen om tot een oplossing middels de reguliere geneeskunst te komen. Wellicht is het strikte dieet dat Hawkings volgt de oorzaak van zijn lange overleving. Wellicht ook niet. Het is niet onmogelijk dat in de niet-reguliere sector behandelingen zijn die wel werken ten aanzien van medische problemen waarbij in de reguliere geneeskunst nog geen behandelingen voor zijn. Ten aanzien van deze grens is onderzoek van belang. Onderzoek dat bijvoorbeeld aantoont dat het voorbeeld van Hawking niet op toeval berust en waarbij met het strikte dieet dat hij volgt kan worden aangetoond dat het de levensverwachting bij ALS verhoogt. Mijn onderbuikgevoel zegt dat het strikte dieet van Hawking zijn levensverwachting in beginsel best kan hebben verhoogd, maar dit onderbuikgevoel is niet genoeg om uit te gaan van de gezondheidskundige werking van dat dieet ten aanzien van ALS. Dat iets wellicht logisch klinkt, is niet afdoende om als gezondheidskundige verzorging te worden aangemerkt. Net zo min als bepaalde, wellicht voor een grote groep personen, logisch klinkende niet-

---

<sup>143</sup> Dobson in 'An exceptional man. (2002)' in *BMJ* : British Medical Journal, 324(7352), blz 1478.

reguliere behandelmethoden op grond van onderbuikgevoel als geneeskunst dienen te worden gebombardeerd.

Om de hiervoor aangehaalde verschijnselen aan te tonen kan wetenschappelijk onderzoek nodig zijn. Iedere behandeling kan zonder klinisch onderzoek, dat wordt gecontroleerd, de eer ontvangen een genezend vermogen te hebben. Een gedachte achter medisch wetenschappelijk onderzoek is dat de hiervoor aangehaalde 'foutenbronnen' ten aanzien van waarom patiënten en/of behandelaars menen dat een niet-reguliere behandelwijze werkt zoveel mogelijk wordt uitgesloten. Daar is allerlei methodiek voor. Belangrijk is het onderscheid ten aanzien van welke behandelingen daadwerkelijk van invloed zijn op de gezondheidskundige verzorging van de mens.

## **6.5 De KNMG en een bredere visie op behandelmethoden**

---

De Koninklijke Nederlandsche Maatschappij tot bevordering der Geneeskunst (KNMG) is een artsenfederatie met acht leden. Dit zijn zeven beroepsorganisaties voor artsen en de vereniging 'De geneeskundestudent'. Hiermee heeft de federatie een achterban van 67.500 artsen en studenten. De KNMG is er sinds 1849 en maakt zich sindsdien hard voor de kwaliteit van beroepsbeoefening en de volksgezondheid. Doel is de kwaliteit, veiligheid, transparantie en toetsbaarheid van medisch handelen te waarborgen en verhogen. De KNMG richt zich op dossiers die beroepsverenigingen in de zorg overstijgen en is daarom voor alle artsen relevant. De KNMG maakt zich hiermee sterk voor de vertrouwensrelatie tussen de samenleving en de geneeskunst op zowel individueel als collectief niveau. Resultaten van de inspanningen van KNMG zijn onder andere gedragsregels voor artsen, de meldcode kindermishandeling, Steun en Consultatie bij Euthanasie in Nederland (SCEN) en handreikingen zoals 'beroepsgeheim en politie/justitie'. Het moge duidelijk zijn dat de KNMG een impact op medisch gebied heeft.<sup>144</sup>

De KNMG haalt in een notitie 'De arts en niet-reguliere behandelwijzen' van 2008 het volgende aan ten aanzien van reguliere en niet-reguliere behandelwijzen:<sup>145</sup>

---

<sup>144</sup> Zie website van KNMG.

<sup>145</sup> Notitie 'De arts en niet-reguliere behandelwijzen', KNMG-publicatie, april 2008.

*"Niet-reguliere behandelwijzen worden op verschillende manieren aangeduid en omschreven. Gangbaar zijn begrippen als 'alternatieve' en 'complementaire' geneeskunde. Beide begrippen kunnen echter tot misverstanden aanleiding geven. Ook termen als 'geneeskunde' of 'geneeswijzen' kunnen verwarring oproepen. De KNMG is dan ook van mening dat moet worden gesproken van 'reguliere' en 'niet-reguliere' 'behandelwijzen'.*

*Met reguliere behandelwijzen wordt in dit standpunt bedoeld op methoden van diagnostiek, preventie en behandeling die gebaseerd zijn op de kennis, vaardigheden en ervaring die nodig zijn om de artsentitel te behalen en te behouden, die algemeen door de beroepsgroep worden aanvaard en deel uitmaken van de professionele standaard. Niet-reguliere behandelwijzen zijn methoden van diagnostiek en behandeling die buiten deze omschrijving vallen.*

*Het is inherent aan de ontwikkeling van de medische wetenschap dat experimentele behandelwijzen plaatsvinden waarvan wetenschappelijk onderzocht moet worden of ze resultaat hebben. De KNMG beschouwt dergelijke experimentele behandelwijzen alleen dan als reguliere behandelwijzen als ze gebaseerd zijn op erkende wetenschappelijke paradigma's en worden toegepast binnen het wettelijk toetsingskader en de normen en uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek."*

Te lezen is dat de KNMG zich distantieert van de begrippen 'complementair' en 'alternatief'. Dat wordt gedaan, omdat anders de suggestie kan worden gewekt dat niet-reguliere behandelwijzen daadwerkelijk alternatief of complementair kunnen zijn.<sup>146</sup> Daarnaast geven zij aan dat zij afstand doen van de term geneeswijzen, omdat niet is bewezen dat niet-reguliere behandelwijzen genezen. Duidelijk is dat volgens de KNMG de niet-reguliere behandelwijzen niet zijn gestoeld op diagnostiek, preventie en behandeling die zijn gebaseerd op kennis, vaardigheden en ervaring die nodig zijn om de artsentitel te behalen en behouden. Daarnaast worden experimentele behandelwijzen alleen opgenomen als reguliere behandelwijzen indien zij zijn gestoeld op erkende wetenschappelijke paradigma's, toepassing plaatsvindt binnen het wettelijke toetsingskader en de normen en uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek. De KNMG maakt de afbakening in het kader van artsen.

---

<sup>146</sup> Zie begeleidend stuk bij notitie 'De arts en niet-reguliere behandelwijzen', KNMG-publicatie, april 2008.



In het standpunt van de KNMG wordt een kern aangehaald. Er kan echter in beginsel niet alleen naar de kern worden gekeken vanuit het perspectief van een arts in de omzetbelasting. Toch is het standpunt van de KNMG bijzonder waardevol als aanknopingspunt voor de medische vrijstelling in de omzetbelasting. De grondbeginselen zijn universeel. De wetenschap over de gezondheid kent nu eenmaal een aantal paradigma's. Zo is het menselijk lichaam gebonden aan zwaartekracht (natuurkunde), is er de waar te nemen anatomie van het menselijk lichaam, gelden de wetten uit de scheikunde en de wiskunde. Dat soort paradigma's vormen de uitgangspunt in het standpunt van de KNMG en dat is niet zo omdat het voor artsen zo geldt. Dat is zo, omdat de 'werkelijkheid' met deze paradigma's wordt beschreven.

In onderdeel 6.3 kwam 'evidence based' zorg aan bod. Objectieve gegevens uit onderzoeken spelen een belangrijke rol in de medische wetenschap en wereld. Zorg bestaat echter uit meer aspecten dan 'evidence based' zorg, zoals ook uit het bovenstaande stuk van de KNMG valt op te maken. De stelling dat alle 'zorg' voor de omzetbelasting moet steunen op 'evidence based' zorg is denk ik niet lang vol te houden. Het artikel uit het 'Journal of the American Medical Association' en het stuk van een redacteur van 'The New England Journal of Medicine' lijken wat strikter dan het stuk van de KNMG. Het is wel duidelijk dat er consensus is dat een term 'alternatieve geneeskunde' misleidend is. Het verschil in nuance kan naar mijn mening verklaard worden doordat enerzijds sprake is van wetenschappelijk artikelen en anderzijds van een federatieve vereniging. Bij wetenschappelijke artikelen ligt het accent op objectieve gegevens. Als ik de KNMG goed begrijp, zijn niet voor alle reguliere behandelingen harde objectieve gegevens beschikbaar. Er valt wel wat te zeggen voor de stelling dat de 'geneeskunst' breder is dan het hier door de twee auteurs in 'Journal of the American Medical Association' en 'New England Journal of Medicine' aangehaalde 'evidence based' geneeskunst. Als kritisch naar 'evidence based' geneeskunst wordt gekeken kan worden gesteld dat gebrek aan bewijs niet gelijk is aan gebrek aan effectiviteit. Tot zover ik kan oordelen is het buitengewoon lastig om een patiënt in de spreekkamer na te bootsen in een onderzoekspopulatie. Kennis die stamt uit medische onderzoeken hoeft niet per definitie direct de beste oplossing te bieden voor een patiënt in de spreekkamer.<sup>147</sup> Dat is overigens niet per definitie altijd lastig, maar het kan wel gepaard gaan met wat 'haken en ogen'.

---

<sup>147</sup> Tonelli in 'The limits of evidence-based medicine' in *Respir Care*, 2001 Dec;46(12):1435-40; discussion 1440-1.

## 6.6 Terugkoppeling

---

In het vorige hoofdstuk heb ik aantal keer verwezen naar de stof die in het huidige hoofdstuk aan bod is gekomen: de verhouding tussen reguliere en niet-reguliere behandelingen. Hieronder zal ik terugkoppeling naar vraagstukken, die de stof uit het vorige hoofdstuk opriep, maken.

Ik wil beginnen met de richtlijnbeplating uit artikel 132, lid 1, onderdeel n, Btw-richtlijn, die ik in het vorige hoofdstuk heb aangehaald:

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

Uit de jurisprudentie, die in het vorige hoofdstuk is aangehaald, valt op te maken dat het medische verzorging van de mens betreft. In het huidige hoofdstuk is aangehaald wat daaronder kan worden geschaard. Een handeling dient bij te dragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens. Duidelijk is dat niet alle handelingen die claimen bij te dragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens dat kunnen bewijzen. Een gedachtegang die al snel opkomt is, wie bepalend dient te zijn met betrekking tot bewijsvoering. Uit dit hoofdstuk blijkt medische tijdschriften en beroepsgroepen daar een belangrijke bijdrage in hebben. Medische tijdschriften zijn een platvorm voor behandelaars om te laten zien dat behandelwijzen kunnen bijdragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens. De behandelwijze zal uiteindelijk door beroepsgroepen, die rekening houden met de grondbeginselen van de beschrijving van de menselijke gezondheid, worden geadopteerd als zijnde behandeling voor een bepaalde gezondheidskwaal. Dat is heel kort samengevat de reguliere geneeskunst. Dit soort reguliere behandelmethoden distantieren zich van de valkuilen die in dit hoofdstuk zijn genoemd, zoals een bias die kan ontstaan door de behandelaar-patiënt-relatie. Dit onderscheid is nodig, omdat de gezondheidskundige verzorging van de mens in de omzetbelasting wordt vrijgesteld. Een behandeling, die de gezondheidskundige verzorging van de mens dient, moet daarom te zijn onderscheiden van een behandeling, die deze verzorging niet dient, op grond van de in dit hoofdstuk aangehaalde onderbouwingen.

In het vorige hoofdstuk heb ik de Wet BIG aangehaald. In dat hoofdstuk is geconstateerd dat ten aanzien van de kwaliteit in de zorg de Wet BIG in belangrijke

mate bijdraagt aan het kwaliteitssysteem in de zorgsector, maar op zichzelf niet bepalend is ten aanzien van het eindniveau voor kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. De kwaliteit wordt bepaald door zogenoemde 'verschillende vormen van kwaliteitsregulering', zoals de normen van beroepsgroepen en de Kwaliteitswet zorginstellingen. Uit de evaluatie van de Wet BIG eind 2014 kwam naar voren dat alleen de Wet BIG op zichzelf niet afdoende is om een oordeel ten aanzien van de kwaliteit van zorg te geven.

Ik kan constateren dat de twee laatste alinea's niet met elkaar in conflict staan. Ze vullen elkaar aan. De Wet BIG is immers op zichzelf niet bepalend ten aanzien van het eindniveau voor kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. De Wet BIG staat er derhalve niet aan in de weg om aansluiting te zoeken bij hetgeen is omschreven als reguliere geneeskunst. De omzetbelasting zou dat ook dienen te doen in het kader van de gezondheidkundige verzorging van de mens. In het vorige hoofdstuk is al geconstateerd dat op grond van de afbakeningen die in de Wet BIG worden gemaakt, de Wet BIG niet alleen leidend zou mogen zijn ten aanzien van de bepaling van wat gezondheidkundige verzorging is. In dit hoofdstuk is de vergelijking tussen reguliere en niet-reguliere behandelwijzen gemaakt en wordt bevestigd dat de Wet BIG als zodanig niet toereikend is voor de afbakening van gezondheidkundige verzorging van de mens.

Aan het einde van het vorige hoofdstuk heb ik het volgende aangehaald:

*"Van Hilten is van mening dat de gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen geen concrete antwoorden opleveren. Daarbij verwijst ze naar de richtlijnbevestiging en geeft zij aan dat het ook niet anders had gekund. Door het Hof van Justitie is getracht een gulden middenweg te vinden, waarbij zowel neutraliteit als het algemeen belang een rol spelen. Van Hilten heeft de voorkeur voor een eenvoudige oplossing, waarbij artikel 13, letter a, lid 1, onderdeel c door het Hof van Justitie zo was uitgelegd dat alleen de gezondheidkundige verzorging van de mens werd vrijgesteld. Het zou dan niet van belang zijn wie de zorg leverde. Van Hilten geeft aan dat het algemeen belang hierbij minder gediend is. Zij vraagt zich af:*

*"Het algemeen belang is daarmee misschien wat minder gediend, maar anderzijds: krijgt degene die erbij zweert ingestraald te worden en geneest*

*minder kwaliteit geboden dan degene die gebruikmaakt van de traditionele geneeskunst en ook geneest?”*

*Daarbij geeft ze aan dat de kwaliteit vanuit het perspectief van de patiënt niet zal verschillen. Een dergelijke stellingname impliceert echter de veronderstelling dat een patiënt geneest via een niet-reguliere behandeling. Op deze discussie gaat het volgende hoofdstuk van deze scriptie verder in. Daar gaat het om de verhouding niet-reguliere behandelingen ten opzichte van reguliere behandelingen.”*

Naar mijn mening is de voorkeur die Van Hilten aangeeft de enige invulling van de vrijstelling die in lijn is met hetgeen Hof van Justitie de lidstaten voorschrijft. Daarbij doel ik op het vrijstellen van de gezondheidskundige verzorging van de mens. Indien de gezondheidskundige verzorging van de mens wordt vrijgesteld en derhalve wordt aangesloten bij de reguliere geneeskunst wordt zowel het algemeen belang als het fiscale neutraliteitsbeginsel gediend. Er is dan immers sprake van een zekere kwaliteitswaarborg. Behandelwijzen waarvoor dit kwaliteitswaarborg niet geldt vallen buiten de vrijstelling. Dit laatste is niet in conflict met het beginsel van de fiscale neutraliteit, omdat onderscheid wordt gemaakt op grond van kwaliteit en diensten derhalve niet vergelijkbaar zijn. Dat is een sluitend systeem.

Ook in het licht van het hierboven aangehaalde stuk van de KNMG kan ik constateren dat de patiënt, die niet-reguliere behandelingen ontvangt, behandelingen van mindere kwaliteit krijgt. Hij wordt dan immers niet behandeld op grond van te onderbouwen behandelmethoden. Onderbouwingen die grondbeginselen hebben, waarmee de menselijke gezondheid wordt beschreven. De behandeling van de patiënt is dan niet gebaseerd op aanvaardbare paradigma's, toepassingen die plaatsvinden binnen het wettelijk toetsingskader en de uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek.

## **6.7 Deelconclusie**

---

Een behandelwijze kan in twee groepen worden ingedeeld. Een behandelwijze kan regulier zijn of niet-regulier. In dit hoofdstuk is aangehaald dat reguliere behandelwijzen zijn gestoeld op erkende wetenschappelijke paradigma's, toepassing plaatsvindt binnen het wettelijke toetsingskader en de normen en uitgangspunten van medisch

wetenschappelijk onderzoek. Behandelwijzen die hierbuiten vallen zijn niet-regulier. De fantasie is dan bepalend ten aanzien van de grens. Het in 1981 verschenen CAG-rapport onderscheidt formeel niet-reguliere behandelwijzen in zes hoofdstromingen. Deze hoofdstromingen zijn acupunctuur, antroposofische geneeskunde, homeopathie, manuele therapie, paranormale geneeskunde en natuurgeneeskunde. In dit hoofdstuk is geconstateerd dat de behandelwijzen in deze groepen enorm uiteenlopen.

Van behandelwijzen kan vaak objectief worden aangetoond of ze werken of juist niet. Van een aantal behandelwijzen is de werking onbekend. Onderzoek zal moeten aantonen of zij bijdragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens. Om objectief gezien een bijdrage te leveren aan de gezondheidskundige verzorging van de mens zal een behandelwijze dienen te werken en de werking dient objectief aantoonbaar te zijn. Als een behandeling niet werkt zal deze immers niets kunnen betekenen voor de gezondheidskundige verzorging van de mens. Dan is het niet te onderscheiden van helemaal niks doen (totaal geen behandeling ondergaan) en derhalve kan ook geen sprake zijn van een dienst, die de gezondheidskundige verzorging van de mens dient. Dit betreft een 'evinced based' omschrijving van de zorg. Deze omschrijving is naar mijn mening echter iets te strikt. In dit hoofdstuk heb ik aangehaald dat zo een afbakening gepaard gaat met haken en ogen. De gezondheidskundige verzorging van de mens is meer dan wat alleen uit objectief onderzoek volgt.

In dit hoofdstuk zijn de standpunten van de KNMG aangehaald. De KNMG is een autoriteit in de medische wereld, die zich inzet voor de kwaliteit van beroepsbeoefening en de volksgezondheid. In dit hoofdstuk is geconstateerd dat de standpunten van de KNMG in lijn zijn met het overige dat in dit hoofdstuk wordt aangehaald ten aanzien van een alternatieve en complementair 'geneeskunst' als zodanig. De KNMG distantieert zich van de begrippen 'complementair' en 'alternatief'. Dat wordt gedaan, omdat anders de suggestie kan worden gewekt dat niet-reguliere behandelwijzen daadwerkelijk alternatief of complementair kunnen zijn ten aanzien van de geneeskunst. Daarnaast geven zij aan dat zij afstand doen van de term geneeswijzen, omdat niet is bewezen dat niet-reguliere behandelwijzen genezen.

Naar mijn mening is wetenschappelijk onderzoek erg belangrijk, maar kan een stelling dat alle geneeskunst alleen op wetenschappelijk onderzoek moet steunen moeilijk worden volgehouden. 'Geneeskunst' kan naar mijn mening echter ook niet zo breed zijn

dat elk verzinsel van een willekeurig persoon eronder kan vallen. Als ik de KNMG goed begrijp is een behandelwijze als acupunctuur of homeopathie niet-regulier. Er is immers geen wetenschappelijke aanvaarding. Reguliere behandelwijzen zijn methoden van preventie, diagnostiek en therapie die gebaseerd zijn op vaardigheden, ervaring en kennis die nodig zijn om de artsentitel te behalen en behouden, die algemeen door beroepsgroepen zijn aanvaard en daarnaast deel uitmaken van de professionele medische standaard in Nederland. Als een behandelwijze niet stoelt op erkende wetenschappelijke paradigma's, toepassing niet plaatsvindt binnen het wettelijk toetsingskader en ook niet uitgaat van de uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek dan kan er geen sprake zijn van een reguliere behandeling. Zo een uitgangspunt is breder dan het beroep van arts. Dergelijke grondbeginselen gelden voor de gezondheidszorg. De omzetbelasting stelt de gezondheidskundige verzorging van de mens vrij. Bij een vrijstelling hoort een afbakening. Er zal derhalve ergens aansluiting bij moeten worden gezocht. Ik denk dat een stelling dat een verzinsel van een ieder onder als gezondheidskundige verzorging kan worden aangemerkt niet verdedigbaar is. Er is dan immers geen afbakening van een dienst van een bepaalde kwaliteit.

In de praktijk blijkt vraag te zijn naar niet-reguliere behandelmethoden, ondanks hetgeen hierboven is aangehaald. Daar zijn diverse verklaringen voor. De dynamiek in de geneeskunst is daar een reden voor. Nog niet alle behandelingen zijn onderworpen geweest aan objectief onderzoek. Een andere verklaring is dat er gezondheidskwalen bestaan, die vanzelf over gaan. Daarnaast kan een patiënt in een bepaalde periode zowel een reguliere als niet-reguliere behandelwijze ondergaan. Het is dan niet altijd duidelijk welke behandeling welk effect sorteert. Het placebo-effect is een andere verklaring voor de populariteit van niet-reguliere behandelwijzen. Het placebo-effect treedt op indien een patiënt een al dan niet waarneembare afname van zijn gezondheidskwaal ervaart zonder dat bijvoorbeeld farmacologische eigenschappen of fysieke aspecten van een behandeling hier aan hebben bijgedragen. Een andere verklaring kan de behandeling van een niet bestaande aandoening zijn. Door de 'patiënt' kan dan genezende kracht aan een behandeling, die in feite niks doet, worden toegeschreven. De 'patiënt' is dan immers in beginsel al niet ziek. Daarnaast kan door een patiënt behoorlijk zijn geïnvesteerd in een niet-reguliere behandeling. Cognitieve dissonantie is het verschijnsel, waarbij de patiënt dusdanig veel heeft geïnvesteerd in een behandeling dat hij vrijwel te allen tijde zal weigeren de nutteloosheid daarvan in te zien. Het is ook mogelijk dat een bias ontstaat door de nauwe arts-behandelaar

relatie. Dat kan komen door het intensieve contact dat personen met elkaar hebben. Ten aanzien van de hiervoor genoemde valkuilen geldt dat zij patiënten dusdanig kunnen overtuigen dat een niet-reguliere behandeling werkt, dat zij anderen daarover vertellen en beïnvloeden.

Tot slot zijn de bevindingen van dit hoofdstuk teruggekoppeld naar hoofdstuk 5. In de EU is gekozen voor een systeem, waarbij de gezondheidskundige verzorging van de mens wordt vrijgesteld. Niet-reguliere behandelwijzen dienen derhalve buiten de reikwijdte van de medische vrijstelling in de omzetbelasting te vallen. Indien de 'gezondheidskundige verzorging van de mens' op een dusdanige manier wordt vrijgesteld middels de nationale wet, kan worden geconstateerd dat er geen conflict met wetgeving op EU niveau is. Daarbij zullen zowel het algemene belang als het fiscale neutraliteitsbeginsel worden gediend. Het algemene belang wordt gediend, doordat alleen behandelingen met een bepaalde kwaliteitswaarborg, die stoelen op de grondbeginselen van de beschrijving van de menselijke gezondheid, zijn vrijgesteld. Het fiscale neutraliteitsbeginsel wordt gediend doordat behandelingen die geen kwaliteitswaarborg hebben buiten de reikwijdte van de vrijstelling vallen. Daarmee wordt de lijn gevolgd, die het Hof van Justitie in de gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen heeft uiteengezet.



## **7.1 Inleiding**

---

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op een recente uitspraak in de jurisprudentie ten aanzien van de medische vrijstelling en niet-reguliere behandelingen. In de jurisprudentie zijn onderbouwingen te vinden waarom iets juist binnen of buiten de kaders van de medische vrijstelling dient te vallen. Het komt aan bod hoe de in het vorige hoofdstuk aangehaalde afbakening tussen reguliere en niet-reguliere behandelingswijzen zich verhoudt ten aanzien van een recente uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch.<sup>148</sup> Op het moment van schrijven<sup>149</sup> is dat de meest recente uitspraak over het onderwerp van deze scriptie. Uit mijn vorige hoofdstuk blijkt dat niet-reguliere behandelwijzen niet onder de medische vrijstelling dienen te vallen. Uit de inleiding van deze scriptie valt op te maken dat Hof 's-Hertogenbosch tot een andere conclusie komt. De conclusie van Hof 's-Hertogenbosch staat lijnrecht tegenover hetgeen in het vorige hoofdstuk is aangehaald. Aan bod komt of in de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch een terugkoppeling wordt gemaakt naar hetgeen in het vorige hoofdstuk is betoogd. Op het moment dat zo een terugkoppeling wel wordt gemaakt, maar tot een totaal andere conclusie wordt gekomen, is dat op zijn minst opvallend te noemen. De vraag waarom dat het geval is, is dan van belang. Op het moment dat zo een terugkoppeling niet wordt gemaakt is het opmerkelijke dat een uitspraak over de reikwijdte van de medische vrijstelling wordt gedaan zonder in te gaan op de afbakening van wat precies als 'geneeskunst' in de omzetbelasting kan worden gezien.

Kortom, in hoeverre de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch zich distantieert van hetgeen in het vorige hoofdstuk werd betoogd staat centraal in dit hoofdstuk, maar vooral de vraag hoe beide standpunten onderbouwd kunnen worden is van belang. Dat op totaal verschillende conclusies wordt gekomen maakt het vooral interessant om de onderbouwingen de revue te laten passeren.

---

<sup>148</sup> Hof 's-Hertogenbosch, 11-09-2015, nr. 14/00971.

<sup>149</sup> Eind september 2015.



## **7.2 Feiten omtrent belanghebbende**

---

Hof 's-Hertogenbosch heeft recentelijk uitspraak gedaan ten aanzien van een BIG geregistreerde arts, die diverse niet-reguliere behandelingen verrichtte. Deze arts is de belanghebbende in casu. Belanghebbende diende volgens de inspecteur omzetbelasting op aangifte te voldoen over het tijdvak 1 januari 2013 tot en met 31 maart 2013. Belanghebbende was, in tegenstelling tot de inspecteur, van mening dat zijn diensten vrijgesteld van omzetbelasting dienden te zijn.

Belanghebbende is al meer dan 25 jaar werkzaam in de 'natuurgeneeskunde'. Op 1 november 1991 heeft belanghebbende zijn artsexamen succesvol afgerond. Belanghebbende staat in het BIG-register ingeschreven als basisarts. Belanghebbende is lid van de Nederlandse Artsen Acupunctuur Vereniging (NAAV). Lidmaatschap van de NAAV staat alleen open voor BIG geregistreerde artsen of tandartsen, die een specialistische studie acupunctuur hebben afgerond. Belanghebbende geeft aan dat ooracupunctuur en acupunctuur gerelateerde therapieën zijn belangrijkste behandelwijzen zijn. Belanghebbende geeft ook aan dat hij ervan overtuigd is dat in de oorschelp punten te vinden zijn die in relatie met andere delen van het lichaam staan. Door middel van bepaalde punten in de oorschelp te stimuleren met prikjes, laser/licht, massages en dergelijke zouden klachten volgens belanghebbende beïnvloed moeten worden.

In de informatiefolder van de praktijk van belanghebbende is te lezen dat hij een consultatieve artspraktijk heeft. Daarbij geeft belanghebbende aan dat patiënten op eigen initiatief bij hem een afspraak kunnen maken om een klacht te laten behandelen. Een verwijzing van een huisarts, medisch specialist of andere zorgprofessional is derhalve niet vereist. Patiënten dienen toestemming te geven over de terugkoppeling van gegevens naar hun huisarts of medisch specialist.

Hierboven staat omschreven wat voor soort diensten door belanghebbende worden verricht. Het doel van de behandeling is daarbij een belangrijk element in het kader van de medische vrijstelling in de omzetbelasting. In onderdeel 2.5 van de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch wordt vastgesteld dat de verrichtingen van belanghebbende de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen als ook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel hebben. Dat is een doelstelling, die blijkens hoofdstuk 5 van deze scriptie, vereist is voor toepassing van de medische vrijstelling in dit kader.

## 7.3 Rol van verzekeraars en niet-reguliere opleidingen

---

### 7.3.1 Curriculum studie geneeskunde

In onderdeel 2.10 en 2.11 wordt door Hof 's-Hertogenbosch aangehaald dat 'complementaire en/of alternatieve geneeswijzen' deel uit maken van het curriculum van de Universiteit in Groningen en Utrecht. Een niet relevant gegeven in het licht van de medische vrijstelling en het geschil dat ten grondslag aan de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch ligt. Ik kan mij ook herinneren dat tijdens mijn opleiding geneeskunde bij een keuzevak aan het Erasmus Medisch Centrum te Rotterdam diverse niet-reguliere behandelingen aan bod waren gekomen. Daarbij werd een fragment vertoond, waarbij iemand op buitengewoon hardhandige manier de rug van een patiënt aan het 'kraken' was. Belastende behandelingen zijn echter ook geen vreemd verschijnsel in de reguliere medische wereld. Tegenover een belastende behandeling dient echter wel een onderbouwing te staan. Het moet bijvoorbeeld duidelijk zijn dat zo een belastende behandeling bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging van een gezondheidskwaal. De docent deelde mee dat ten aanzien van niet-reguliere behandelmethoden geen medisch wetenschappelijk erkende onderbouwingen zijn. Een gezonde dosis scepsis bij dergelijke behandelmethoden werd aangeraden. Het punt van dit onderdeel is dat het gegeven of acupunctuur aan bod kwam bij de opleiding tot arts van belanghebbende op zich niet veel hoeft te zeggen. Dat een vak onderdeel is van een studie zegt in beginsel niets over van de inhoud daarvan. Iets kan bijvoorbeeld onderdeel zijn van een studie om studenten ervoor te waarschuwen.

Hof 's-Hertogenbosch haalt de artsenopleiding aan, maar mij is onbekend waarom dan wordt verzuimd te verwijzen naar het 'Besluit opleidingseisen arts'. Daar wordt duidelijk dat van een arts het vermogen tot kritisch denken ten aanzien van het toepassen van bronnen van medische informatie wordt verwacht:

*"waar mogelijk een besluit te nemen ten aanzien van diagnostische of therapeutische beslissingen op basis van evidence based medicine"*

Het toepassen van niet-reguliere behandelmethoden staat hier juist mee in contrast. Dit betekent overigens ook niet dat het toepassen van niet-reguliere behandelingen is verboden. Het is echter wel een kritische noot voor toepassing van dergelijke behandelingen.

### 7.3.2 Zorgverzekering

In onderdeel 2.6, 4.10 en 4.22 wordt door Hof 's-Hertogenbosch aangehaald dat de acupunctuurbehandelingen van belanghebbende door ongeveer 70% van de zorgverzekeraars worden vergoed. Vastgesteld wordt dat een aantal zorgverzekeraars hogere vergoedingen verleent voor behandelingen van acupuncturisten die arts zijn. Onderdeel 2.6 lijkt me niet relevant met betrekking tot de medische vrijstelling. In het vorige hoofdstuk is aangehaald hoe zorg kan worden afgebakend voor de omzetbelasting. Vergoedingen die worden verstrekt door zorgverzekeraars bieden geen meerwaarde ten aanzien van deze afbakening. Deze afbakening is immers gestoeld op de achterliggende beginselen van de beschrijving van de menselijke gezondheid. De mening van een zorgverzekeraar is daar niet bepalend in. Een externe partij, die ook nog eens financieel belang heeft bij de prijs van vergoedingen in de zorgsector, dient hier geen invloed op te hebben. Dat is een bias en daar moet blijkens het vorige hoofdstuk voor gewaakt worden. Zorgverzekeraars hebben geen rol als toetsingscommissie ten aanzien van de medische wetenschap, aan die rol geeft de medische wetenschap al zelf invulling en een verzekeraar is daar dus ook overbodig.

---

## 7.4 Kamerstukken en de Wet BIG

---

Door Hof 's-Hertogenbosch wordt in onderdeel 4.4 en 4.5 verwezen naar artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel g ten eerste, onderdeel a, Wet OB 1968, zoals in het onderhavige tijdvak van toepassing was. Daar komt de passage 'diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens' naar voren. Door Hof 's-Hertogenbosch wordt verwezen naar kamerstukken, waarin wordt aangehaald dat lidstaten worden verplicht zorgverleners aan te wijzen van een zeker kwaliteitsniveau van zorgverlening.<sup>150</sup> In Nederland wordt hierbij gebruik gemaakt van de Wet BIG. In dat stuk wordt aangehaald dat de Wet BIG fungeert als relevant normenkader met betrekking tot de kwaliteit. Een argument om af te zien van een tweede kwaliteitsregister naast het BIG-register was dat geen vergelijkbaar kwaliteitskader als de Wet BIG zou ontstaan, maar een dergelijke kwaliteitskader zou wel ten onrechte worden gesuggereerd. Tijdens de parlementaire behandeling kwam aan bod dat het stellen van nadere regels met betrekking tot beroepen, die buiten de kaders van de Wet BIG vallen, in gaat tegen het feit dat vanuit overheidswege het vereiste kwaliteitsniveau van deze vorm van 'zorg' niet kan worden gewaarborgd. Duidelijk is derhalve dat vanuit

---

<sup>150</sup> Kamerstukken 2011/2012, 33 287, nr. 3, blz 13-14.

overheidswege tijdens de parlementaire behandeling aansluiting is bij hetgeen ik in het vorige hoofdstuk heb aangehaald. De niet-reguliere behandelingen zijn niet van een vergelijkbare kwaliteit als de reguliere behandelingen. Ik zie in de parlementaire behandeling ook terugkomen dat vanuit overheidswege beaamd wordt dat hetgeen onder niet-reguliere behandeling kan worden geschaard vrijwel onbegrensd is. Hetgeen ook in het vorige hoofdstuk naar voren is gebracht.

Opvallend is echter wel de volgende passage uit de parlementaire behandeling, die door Hof 's-Hertogenbosch wordt aangehaald:

*"Vanwege bovenstaande redenen kiest het kabinet bij nader inzien niet voor het tot stand brengen van een VWS-register, maar geldt het BIG-register als enige bruikbare maatstaf voor kwaliteit bij individuele beroepsbeoefenaren. Derhalve wordt voorgesteld voor de medische btw-vrijstelling hierbij aan te sluiten en deze terug te brengen tot die medische diensten van BIG-opgeleiden, die ook daadwerkelijk behoren tot de uitoefening van dat BIG-beroep."*

In het vorige hoofdstuk bleek echter dat in de evaluatie van de Wet BIG eind 2014 het volgende werd geconcludeerd:

*"Ten aanzien van de kwaliteit van de zorg werd geconstateerd dat de Wet BIG in belangrijke mate bijdraagt aan het kwaliteitssysteem in de zorgsector, maar op zichzelf niet bepalend is ten aanzien van het eindniveau voor kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. De kwaliteit wordt bepaald door zogenoemde 'verschillende vormen van kwaliteitsregulering', zoals de normen van beroepsgroepen en de Kwaliteitswet zorginstellingen."*

Geconstateerd kan worden dat ook vanuit overheidswege eind 2014 men van mening is dat de Wet BIG op zich niet afdoende is ten aanzien van de kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. Naar mijn mening was het dan ook gepast als Hof 's-Hertogenbosch melding had gemaakt van hetgeen in de evaluatie van 2014 ten aanzien van de kwaliteit in de zorg en de Wet BIG naar voren kwam. Het is mij niet duidelijk waarom Hof 's-Hertogenbosch zo een belangrijke aanvulling achterwege laat. Een evaluatie van Hof 's-Hertogenbosch over de aansluiting bij de Wet BIG in het kader van de medische vrijstelling was naar mijn mening wel wenselijk geweest. Wellicht zou de plaats, die de Wet BIG heeft ten aanzien van de medische vrijstelling, worden betwist. Wellicht is

aanvulling van de Wet BIG noodzakelijk.

## 7.5 Bias van belanghebbende

---

Opmerkelijk is dat bij bestudering van de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch duidelijk wordt dat belanghebbende nogal gecharmeerd is van zichzelf:

*"Er zijn veel dokterswachtkamers waar een bordje aan de muur hangt waarop te lezen staat "Eén klacht per consult". Dokter [belanghebbende] werkt nadrukkelijk niet volgens dat principe. Een mens is niet een samenraapsel van weefsels en organen en een zieke mens kan niet worden vereenvoudigd tot één enkele klacht of een samenraapsel van een groepje symptomen.*

(...)

*Dokter [belanghebbende] legt bij de behandeling evenwel vaak accenten op gebieden die bij andere dokters waar niet meer vanzelfsprekend aan bod komen, zoals aandacht voor (gezonde) voeding, leefstijl en gewoonten, de sociale context, medische voorgeschiedenis enzovoort. In samenspraak met de patiënt wordt gezocht naar het meest geschikte alternatief uit de reeks van alle mogelijke voorliggende behandelmethoden."*

Waarom zet belanghebbende zich zo af ten opzichte van andere artsen? Wat voor gevoel roept het bijvoorbeeld bij patiënten op als alle huisartsen in hun praktijk slogans als 'Bij mij ontvangt u betere zorg dan bij andere artsen?' zouden plaatsen? Het is mij onbekend in hoeverre zulke slogans zijn toegestaan, maar het impliceert evident dat andere artsen door belanghebbende minder serieus worden genomen. Een buitengewoon opmerkelijk contrast ten aanzien van de praktijk in de reguliere geneeskunst. De reguliere geneeskunde is een multidisciplinaire tak. Artsen verwijzen patiënten door naar elkaar om samen het gezondheidsprobleem te tackelen. Artsen overleggen met elkaar wat het beste behandeltraject voor een patiënt kan zijn. Dat samenwerking voor veel gezondheidsproblemen vereist is, zal vrijwel niemand onbekend zijn. Een houding van 'ik ben beter dan de rest' is naar mijn mening zelfs vrij kwalijk. Daarnaast, wie is belanghebbende om te claimen dat aandacht voor (gezonde) voeding, leefstijl en gewoonten, de sociale context, medische voorgeschiedenis bij andere artsen minder vanzelfsprekend zijn? Tot zover ik kan oordelen zijn al die aspecten onderdeel van de reguliere geneeskunst.

In onderdeel 2.9 wordt de KNMG aangehaald door Hof 's-Hertogenbosch. Een opvallende passage uit onderdeel 2.9, die ziet op gedragsregels voor artsen, is de volgende:

*"Artsen richten zich in hun diagnostiek en behandeling naar het best beschikbare wetenschappelijke bewijs, gecombineerd met hun klinische expertise en rekening houdend met de wensen, verwachtingen en ervaringen van de patiënt.*

*Artsen dienen de patiënt te informeren over de effectiviteit, aard, duur en (neven)effecten van een behandeling. Als de arts (mede) een niet-reguliere behandelwijze overweegt, maakt de arts naar de patiënt toe een duidelijk onderscheid tussen reguliere en niet-reguliere behandelwijzen.*

*Indien op grond van de stand van de wetenschap geen uitspraken gedaan kunnen worden over de effectiviteit, duur en (neven)effecten van een door de arts voorgestelde of door de patiënt gevraagde behandelwijze, dan informeert de arts de patiënt hierover."*

Het betreffend stuk van de KNMG is opmerkelijk in het licht van onderdeel 2.3 en 2.9 van de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch, omdat belanghebbende een BIG geregistreerde arts is en zelf aangeeft patiënten middels 'homeopathische geneesmiddelen' te behandelen. Indien op grond van de stand van wetenschap uitspraken gedaan worden ten aanzien van homeopathische middelen kan worden geconstateerd dat dergelijke middelen weinig genezende effecten hebben:<sup>151</sup>

**"Clinical Evidence** — *Meta-analyses of randomized trials have failed to demonstrate that homeopathic preparations are effective treatments for any disease."*

---

<sup>151</sup> Atwood, Aronson en Park in 'Homeopathy' op [uitdol.com](http://uitdol.com) (op 05-10-2015); Shang, Huwiler-Müntener, Nartey, Jüni, Dörig, Sterne, Pewsner, Egger in 'Are the clinical effects of homeopathy placebo effects? Comparative study of placebo-controlled trials of homeopathy and allopathy' in Lancet. 2005;366(9487):726 en bijvoorbeeld Linde, Scholz, Ramirez, Clausius, Melchart, Jonas in 'Impact of study quality on outcome in placebo-controlled trials of homeopathy' in J Clin Epidemiol. 1999;52(7):631.

Dat is een vrij helder stuk. Belanghebbende had in gevallen waarin hij naar zijn zeggen een 'homeopatisch geneesmiddel' toepaste net zo goed de patiënt die behandeling helemaal niet hoeven geven of een flesje zonder inhoud kunnen geven of een 'fictieve' toverspreuk kunnen uitspreken. Tot zover ik kan oordelen dragen dergelijke behandeling dan ook helemaal niet bij aan de gezondheidskundige verzorging van de mens. Ondanks dat dergelijke behandelingen worden voorgeschreven acht belanghebbende zijn behandeling superieur aan die van 'andere artsen'. Dat is nogal een contradictie.

## **7.6 Een opmerkelijke redenering van Hof 's-Hertogenbosch**

---

Uit onderdeel 4.4 tot en met 4.9 wordt de redeneertrant, die Hof 's-Hertogenbosch heeft gebruikt, duidelijk. Belanghebbende is een BIG-geregistreerde arts, de behandelingen van belanghebbende hebben een preventief, diagnostisch of therapeutisch doel en derhalve zijn de behandelingen van belanghebbende naar de mening van Hof 's-Hertogenbosch kwalitatieve behandelingen op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens. Indien ik het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch extrapoleer zou het niet uitmaken wat belanghebbende doet, zolang belanghebbende maar een BIG geregistreerde arts is en aannemelijk is dat zijn behandeling de hierboven aangehaalde doelstelling heeft. Uit het vorige onderdeel werd duidelijk dat belanghebbende nogal gecharmeerd is van zichzelf en zijn objectiviteit in twijfel kan worden getrokken. Indien belanghebbende drie rondjes om een patiënt zou lopen en daarbij zou aangeven dat hij van mening is dat bijvoorbeeld de HIV-infectie van een patiënt zou genezen<sup>152</sup> dan zou dat de toets van Hof 's-Hertogenbosch doorstaan. Het drie rondjes lopen om een patiënt schaadt de patiënt immers, tot zover ik kan oordelen, niet. Een naar mijn mening vrij absurde situatie. Een situatie die ik met de beste wil niet kan onderschrijven. In hoofdstuk 5 heb ik aangehaald waarom de Wet BIG niet afdoende is met betrekking tot de afbakening van hetgeen kwalitatieve zorg is. Door Hof 's-Hertogenbosch diende naar mijn mening dan ook, zoals ik hierboven heb aangehaald, dezelfde vraag te worden gesteld. Dat zou niet hoeven te betekenen dat de Wet BIG geschrapt dient te worden ten aanzien van de medische vrijstelling in de omzetbelasting, maar wellicht is een aanvulling wel op zijn plaats.

---

<sup>152</sup> Naast de reguliere behandeling, die belanghebbende voor zijn infectie ondergaat en waarbij hij net zoals bij zijn acupunctuurbehandelingen melding maakt dat zijn behandeling (nog) niet medisch wetenschappelijk is aanvaard.

In onderdeel 4.18 worden door Hof 's-Hertogenbosch de gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen aangehaald. Hof s'-Hertogenbosch geeft aan dat het Hof van Justitie heeft bepaald dat lidstaten enige vrijheid hebben ten aanzien van de afbakening van (para)medische beroepen en de gezondheidskundige verzorging die deel uitmaakt van die beroepen te omschrijven. Er is sprake van een tweedeling. Enerzijds mogen beroepsgroepen worden afgebakend en anderzijds mag zorg, die valt onder de gezondheidskundige verzorging van de mens, worden afgebakend. Geconstateerd kan worden dat Hof 's-Hertogenbosch een duidelijke afbakening aanhoudt ten aanzien van beroepsgroepen. Deze afbakening betreft de Wet BIG. Ten aanzien van welke handelingen van een zorgverlener worden vrijgesteld, wordt naar mijn mening een opmerkelijke afbakening aangehouden. Alle handelingen van een arts met een therapeutisch, preventief of diagnostisch doel worden vrijgesteld indien zij de gezondheid van een patiënt niet schaden en de arts zelf van mening is dat ze bijdragen aan de gezondheidskundige verzorging van zijn patiënt. Hierboven is al aangehaald dat belanghebbende, de arts in casu, nogal ongefundeerd gecharmeerd is van zichzelf. Door de afbakening van Hof 's-Hertogenbosch worden handelingen, waarvan bijvoorbeeld zelfs objectief is aangetoond dat ze niet bijdragen aan de therapie, preventie of diagnostiek ook vrijgesteld zolang de behandelend arts maar van mening is dat de handelingen wel bijdragen. Des te kwalijker wordt derhalve de zelfingenomenheid van belanghebbende. De subjectieve mening van de behandelend arts prevaleert door de huidige invulling van Hof 's-Hertogenbosch boven objectieve gegevens. Een afbakening, die in de medische wetenschap blijkens het vorige hoofdstuk geen steun vindt. Een afbakening die garant staat voor willekeur. Dat is de reden dat de mening van een individuele arts niet bepalend kan zijn ten aanzien van een te handhaven afbakening van hetgeen wel onder de gezondheidskundige verzorging van de mens dient te vallen en hetgeen daar niet onder dient te vallen in het kader van de omzetbelasting. Elke arts is een individu met diens tekortkomingen en eigen interpretaties. Dat wordt ook pijnlijk duidelijk ten aanzien van belanghebbende in casu. Een afbakening waarbij in de omzetbelasting kan worden aangesloten dient objectief te zijn vast te stellen. Anders is hij immers niet te verdedigen. Ik kan de redeneertrant van Hof 's-Hertogenbosch ook toepassen op het perspectief van de patiënt. Wie is immers de arts met diens tekortkomingen om te bepalen voor de patiënt wat wel en niet bijdraagt aan zijn gezondheidskundige verzorging? Is een individuele arts daar superieur in? Wat als de patiënt die behandeld wordt arts is? Er zijn daarom net zulke sterke argumenten aan te dragen waarom een patiënt zou moeten kunnen afbakenen wat gezondheidskundige zorg is en wat geen gezondheidskundige zorg is. Een dergelijke afbakening is niet



bruikbaar voor de omzetbelasting en ook niet rationeel. Wat gebeurt er immers op het moment dat een patiënt bijvoorbeeld verslaafd is aan cocaïne en van mening is dat hij elke dag buitengewoon grote hoeveelheden cocaïne vanuit overheidswege dient te ontvangen in het kader van zijn gezondheidskundige verzorging, want dat zou een preventieve behandeling voor suïcide zijn. Is dat preventief omdat de patiënt dat vindt? Ik denk dat vrijwel een ieder dat een absurde situatie vindt. Ik vind dat in elk geval wel. Een dergelijke redeneertrant wordt echter wel door Hof 's-Hertogenbosch gebruikt. Indien een BIG geregistreerde arts een behandeling uitvoert waarbij hij van mening is dat de behandeling bijdraagt aan de preventie, diagnostiek of therapie dient het betreffende volgens Hof 's-Hertogenbosch onder de vrijstelling te vallen ongeacht of het objectief is vastgesteld dat de behandeling daar niet aan bijdraagt. De mening van een individuele arts als uitgangspunt nemen staat garant voor een willekeur en willekeur is juist hetgeen men wilt vermijden als men wilt aansluiten bij een vaste afbakening. Daarnaast kan worden afgevraagd hoe zo een uitgangspunt zich verhoudt ten aanzien van het fiscale neutraliteitsbeginsel, want welk onderbouwd kwaliteitswaarborg is er dan? Hetgeen wel nodig is bij een vrijstelling in de omzetbelasting. Hetgeen zorg is dient derhalve niet alleen te worden bepaald door een individuele arts en de regels waar een individuele arts zich aan moet houden en ook niet door een individuele patiënt. Hetgeen bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging van de mens dient objectief te zijn onderbouwd.

In onderdeel 4.21 haalt Hof 's-Hertogenbosch aan dat de behandelingen van belanghebbende een therapeutisch doel hebben. De diensten zouden derhalve volgens het Hof diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens, zoals is bedoeld in artikel 11, lid 1, aanhef g, ten eerste, onderdeel a van de Wet OB 1968, zijn. Hierbij slaat Hof 's-Hertogenbosch naar mijn mening een stap over. Van belang is naar de diensten te kijken. Volgens Hof 's-Hertogenbosch vallen de handelingen in casu onder artikel 132, lid 1, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn. Hof 's-Hertogenbosch komt tot die conclusie, omdat de behandelingen volgens Hof soortgelijk zijn aan door andere artsen verleende diensten, indien de behandelingen voor de patiënt (zorgontvanger) van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau zijn. Met name het laatste vind ik een opvallend punt. Hof heeft zich niet (expliciet) uitgelaten over hoe de behandelingen van belanghebbende zich precies verhouden ten opzichte van andere behandelingen die door artsen worden verricht. Dat blijkt uit de eerder aangehaalde redeneertrant van Hof 's-Hertogenbosch. Om een uitspraak te doen ten aanzien van de kwaliteit van een behandeling is het onderscheid tussen reguliere en niet-reguliere

behandelingen wel van belang. Die verhouding is in het vorige hoofdstuk aan bod gekomen. Indien de behandelingen van belanghebbende in casu regulier zijn dienen ze naar mijn mening te zijn vrijgesteld en indien de behandelingen niet-regulier zijn dient de vrijstelling geen toepassing te vinden. Welke behandelingen belanghebbende precies heeft verricht is niet aan bod gekomen. Dat blijft in de uitspraak allemaal in het ongewis. Door het Hof wordt de kwaliteit van een behandeling ook niet getoetst, omdat elke behandeling de toets zou doorstaan. Naar mijn mening is dan ook geen sprake van kwaliteitstoets met betrekking tot de behandelingen van belanghebbende. Dat is een niet vol te houden situatie in het kader van jurisprudentie van Hof van Justitie.<sup>153</sup>

## **7.7 Een gekleurde uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch**

---

In onderdeel 4.10 gaat Hof 's-Hertogenbosch in op standpunten van de KNMG. Daar komt het volgende naar voren:

*“De omstandigheid dat de wetenschappelijke waarde en effectiviteit van acupunctuur niet algemeen aanvaard zijn, zoals belanghebbende in zijn onder 2.3 geciteerde informatiefolder ook vermeldt, doet aan het vorenstaande niet af. Enerzijds kan uit de onder 2.9 vermelde notitie van de KNMG worden afgeleid dat niet-reguliere behandelwijzen, zoals acupunctuur, zo raken aan het verrichten van handelingen op het gebied van de geneeskunst dat het nodig was hiervoor aan artsen gedragsregels te geven. Anderzijds kan uit de onder 2.9 vermelde notitie van de KNMG worden afgeleid dat niet-reguliere behandelwijzen niet dermate verwijderd zijn van hetgeen een arts doet of dermate ongeschikt zijn voor genezing of preventie van een ziekte of beoordeling van de gezondheidstoestand van de patiënt dat het een arts zou zijn verboden dergelijke behandelwijzen toe te passen”*

De notitie van de KNMG is in hoofdstuk 6 in deze scriptie aan bod gekomen. In plaats van 'raakvlakken' van niet-reguliere behandelingen ten opzichte van reguliere behandelingen aan te halen betekent de KNMG reguliere behandelingen juist af. Er wordt bewust een afbakening gemaakt. In het vorige hoofdstuk kwam naar voren dat niet-

---

<sup>153</sup> HvJ EG, 27 april 2006, zaak C-443/04, zaak C-444/04, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, BNB 2006/256.

reguliere behandelingen niet zijn bedoeld op diagnostiek, preventie en behandeling die zijn gebaseerd op kennis, vaardigheden en ervaring die nodig zijn om de artsentitel te behalen en behouden. Dat staat 'gewoon' letterlijk in het stuk van de KNMG. Daarnaast worden experimentele behandelwijzen alleen opgenomen als reguliere behandelwijzen indien zij zijn gestoeld op erkende wetenschappelijke paradigma's, toepassing plaatsvindt binnen het wettelijke toetsingskader en de normen en uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek. Bij niet-reguliere behandelingen is dat niet het geval. Zij voldoen daar simpelweg niet aan.

De gedragsregels verbieden artsen handelingen, die de gezondheid van patiënten (bewust) schade toebrengen. Elke handeling, die de gezondheid van een patiënt niet schaadt, wordt niet verboden. Derhalve geldt dat ook voor handelingen, die totaal niet raken aan handelingen op het gebied van de geneeskunst. Dat een handeling niet expliciet wordt verboden wilt immers niet zeggen dat een handeling raakvlak heeft met een handeling, die wel valt onder een afgebakende groep. Dat lijkt mij glashelder. Ik constateer dat hier sprake is van een opvallende en gekleurde invulling van Hof 's-Hertogenbosch. Dit is geen objectieve onderbouwing en voor een dergelijke gekleurde redeneertrant dient naar mijn mening ook geen plaats te zijn in een rechtsoverweging. Naast het gegeven dat KNMG een afbakening heeft gemaakt van wat reguliere behandelingen inhouden, heeft de KNMG artsen gedragsregels gegeven ten aanzien van de toepassing van handelingen, die buiten deze groep vallen. Deze zijn simpelweg niet verboden. Het aantal handelingen dat hier buiten valt is onbegrensd en het stellen dat er sprake is van raakvlak geeft blijk dat Hof 's-Hertogenbosch niet weet wat de afbakening inhoudt. Waarom Hof 's-Hertogenbosch de KNMG op een dergelijke gekleurde manier aanhaalt is in het ongewis, maar naar mijn mening wel erg jammer.

## **7.8 Deelconclusie**

---

Hof 's-Hertogenbosch heeft recentelijk uitspraak gedaan ten aanzien van een BIG geregistreerde arts, die diverse niet-reguliere behandelingen verricht. De belanghebbende in casu is gespecialiseerd in (oor)acupunctuur. Ten aanzien van de doelstelling van deze diensten kan worden geconstateerd dat zij conform het EU recht zijn. De diensten hebben immers een preventief, diagnostisch of therapeutisch doel.

Door Hof 's-Hertogenbosch wordt ingegaan op het curriculum geneeskunde. In dit hoofdstuk is echter vastgesteld dat de onderbouwing hiervoor ontbreekt. Het curriculum

wordt aangehaald zonder in te gaan op de plaats die dergelijke behandelwijzen innemen in het artsen vak. In het 'Besluit artsenopleiding arts' valt echter wel te constateren dat artsen sceptisch dienen te zijn ten aanzien van behandelingen als die van belanghebbende. Naar mijn mening had Hof 's-Hertogenbosch dat besluit dienen aan te halen en te verduidelijken hoe de behandelingen van belanghebbende zich verhouden ten aanzien van reguliere behandelingen. Een stap, die in hoofdstuk 6 van deze scriptie wel is gezet, maar die in de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch ontbreekt. Het betreft hier fiscale rechters, maar het inschakelen van een onafhankelijke groep medisch deskundigen was naar mijn mening wel gepast. Het is mij onduidelijk waarom dit achterwege is gelaten.

In dit hoofdstuk is aangehaald dat belanghebbende nogal gecharmeerd is van zichzelf. Belanghebbende heeft de mening een veel betere arts dan 'andere artsen' te zijn. 'Andere artsen' besteden volgens belanghebbende immers te weinig aandacht aan (gezonde) voeding, leefstijl en gewoonten, sociale context en medische voorgeschiedenis. De opleiding geneeskunde en de reguliere artsenpraktijk ontcrachten echter deze stelling van belanghebbende en maken zijn houden illusionair. Artsen waarbij de medische voorgeschiedenis geen belangrijke rol speelt? Ik moet ze nog tegen komen.

Een ander bijzonder pijnpunt in deze uitspraak is dat Hof 's-Hertogenbosch bij de invulling van een af te bakenen vrijstelling, die gebonden dient te zijn aan objectieve grenzen, de mening van belanghebbende bepalend laat zijn. Een belanghebbende, waarvan is vastgesteld dat zijn houding ten aanzien van het artsen vak illusionair is. De redentatie van Hof 's-Hertogenbosch is als volgt. Belanghebbende is een BIG-geregistreerde arts, de behandelingen van belanghebbende hebben een preventief, diagnostisch of therapeutisch doel en derhalve zijn de behandelingen van belanghebbende naar de mening van Hof 's-Hertogenbosch kwalitatieve behandelingen op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens. Indien ik het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch extrapoleer zou het niet uitmaken wat belanghebbende doet, zolang belanghebbende maar een BIG geregistreerde arts is en aangeeft dat zijn behandelingen de hierboven aangehaalde doelstelling hebben. Hoe absurd de behandeling van belanghebbende ook zou zijn: het zou de toets van Hof 's-Hertogenbosch doorstaan. Dat is een willekeurige afbakening zonder onderbouwde kwaliteitswaarborg. Hetgeen in de omzetbelasting wel vereist is. Het beginsel van de fiscale neutraliteit verplicht een te onderbouwen kwaliteitswaarborg.

Hof 's-Hertogenbosch haalt zorgverzekeraars aan. Zorgverzekeraars zijn in de vorige hoofdstukken van de scriptie nog niet aan bod gekomen. In dit hoofdstuk is echter vastgesteld dat zorgverzekeraars geen rol als toetsingscommissie ten aanzien van de medische wetenschap hebben. De medische wetenschap gaat uit van grondbeginselen, paradigma's, objectieve gegevens en beroepsgroepen.

In dit hoofdstuk zijn ook kamerstukken aan bod gekomen. Door Hof 's-Hertogenbosch wordt verwezen naar kamerstukken, waarin wordt aangehaald dat lidstaten worden verplicht zorgverleners aan te wijzen van een zeker kwaliteitsniveau van zorgverlening. In Nederland wordt hierbij gebruik gemaakt van de Wet BIG. Opvallend is dat Hof 's-Hertogenbosch een stuk aanhaalt, waarin het BIG register als enige bruikbare maatstaf voor kwaliteit van zorg fungeert, waarbij in het kader van de omzetbelasting kan worden aangesloten. In een meer recente evaluatie van de Wet BIG door het Ministerie van Gezondheidszorg, Welzijn en Sport wordt echter vastgesteld dat de Wet BIG niet afdoende is ten aanzien van de kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. Als ik het allemaal goed lees is de Wet BIG in principe niet afdoende als normenkader voor de kwaliteit in de individuele gezondheidszorg, maar voor de omzetbelasting is geen beter alternatief voor handen en moet daar maar genoeg mee worden genomen. Dat kan toch wel beter worden geregeld middels wat aanpassingen en/of aanvullingen? In hoofdstuk 5 kwamen de knelpunten van de Wet BIG al aan bod in het kader van de medische vrijstelling. Duidelijkheid ten aanzien van deze knelpunten is naar mijn mening wel gewenst.

Tot slot wordt in dit hoofdstuk een opvallende invulling van Hof 's-Hertogenbosch geconstateerd ten aanzien van een afbakening. Een afbakening bakent grenzen af. Iets valt binnen deze grenzen en al het andere valt buiten deze grenzen. Hof 's-Hertogenbosch maakt deze afbakening in het kader van reguliere en niet-reguliere behandelwijzen, waarbij wordt aangegeven dat de acupunctuurbehandelingen van belanghebbende niet-regulier zijn. Daar valt naar mijn mening weinig tegenin te brengen. Hof 's-Hertogenbosch maakt daar echter van: iets dat buiten deze grenzen valt moet wel raakvlakken hebben met hetgeen dat binnen deze grenzen valt. Hoezo? Dat vraag ik en ik denk vrijwel een ieder zich dan af. Stel dat ik de bijvoorbeeld de groep 'voetballiefhebbers' nu afbaken. Deze groep dient kenmerk A, B en C te hebben. Dat wordt in het kader van reguliere behandelingen ook gedaan. Vervolgens claimt iemand dat al hetgeen dat buiten deze afbakening valt raakvlakken heeft met hetgeen dat daar binnen valt. De groep buiten de afbakening is echter vrijwel onbegrensd. In

de praktijk vallen ook mensen die een hekel aan voetbal hebben buiten deze afbakening. Een groep die totaal geen raakvlakken met voetballiefhebbers hoeft te hebben.

### 8.1 Afbakeningen

---

In deze scriptie staan de begrippen niet-reguliere/reguliere behandelingen, geneeskunde, gezondheidskundige verzorging, alternatief en complementair centraal. Derhalve zijn afbakeningen van belang. Zulke afbakeningen worden in dit onderdeel aangehaald.

#### 8.1.1 Reguliere en niet-reguliere behandelingen

In deze scriptie staat de verhouding tussen reguliere en niet-reguliere behandelwijzen ten opzichte van de medische vrijstelling uit de omzetbelasting centraal. Een afbakening van de reguliere en niet-reguliere behandelwijze is derhalve van groot belang. Indien een behandelwijze niet onder de reikwijdte van de reguliere behandelpraktijk in de geneeskunde kan worden geplaatst, valt deze in de categorie niet-reguliere behandelwijzen. Dat valt op te maken uit de taalkundige definities van deze woorden. Behandelwijzen vallen binnen de kaders van de afbakening of niet. In hoofdstuk 6 kwam het standpunt van de KNMG ten aanzien van niet-reguliere behandelwijzen aan bod. Reguliere behandelwijzen zijn methoden van preventie, diagnostiek en therapie die gebaseerd zijn op vaardigheden, ervaring en kennis die nodig zijn om de artsentitel te behalen en behouden, die algemeen door beroepsgroepen zijn aanvaard en daarnaast deel uitmaken van de professionele medische standaard in Nederland. Behandelwijzen die buiten deze omschrijving vallen zijn niet-regulier. Dat houdt overigens niet in dat elke experimentele behandelwijze, waarvan (nog) niet objectief is vastgesteld dat hij bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging van de mens niet-regulier is. Dergelijke experimentele behandelwijzen zijn regulier indien zij steunen op erkende wetenschappelijke paradigma's en toepassing plaatsvindt binnen het wettelijk toetsingskader en de uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek. Een experimentele behandelwijze is daarom niet-regulier als hij haaks op deze beginselen staat. De KNMG maakt deze afbakening in het kader van artsen. De medische vrijstelling in de omzetbelasting is breder. Indien echter naar de invulling van de afbakening wordt gekeken dan is op te maken dat de afbakening universeel is. Hij is te veralgemeniseren voor de grondbeginselen in de zorgsector. Er is immers zorg die steunt op aanvaarde paradigma's en zorg die daar niet op steunt. Deze grondbeginselen veranderen niet. Ze zien op de grondgedachten achter de menselijke gezondheid en die zijn universeel en niet alleen op artsen van toepassing.

Objectieve gegevens spelen hier een zeer belangrijke rol in, maar zijn niet allesbepalend.

### 8.1.2 'Evidence based' zorg

In hoofdstuk 6 van deze scriptie werd een redactioneel artikel uit het 'Journal of the American Medical Association' aangehaald. Daar kan een soortgelijke redentatie als van de KNMG worden geconstateerd. Er bestaat kort gezegd geen 'alternatieve geneeskunde' als zodanig. De enige geneeskunst die er is, is slechts geneeskunst die op wetenschap steunt. Een geneeskunst die gestoeld is op erkende onderbouwingen. Het is totaal irrelevant of een behandelwijze 'Westers' dan wel 'Oosters' is. Voor de medische wetenschap is van belang dat waarde wordt gehecht aan bewijs, veiligheid en therapeutische werkzaamheid.

Een voormalig redacteur van een gerenommeerd medisch tijdschrift, New England Journal of Medicine, heeft zich op een soortgelijke manier uitgelaten.<sup>154</sup> Volgens hem is het een fictie dat twee soorten geneeskunst bestaan, die samen kunnen worden gevoegd tot een nieuw soort 'integrale geneeskunst'. Iets wat wel gebeurt op het moment dat niet-reguliere behandelwijzen claimen van gelijkwaardige kwaliteit te zijn als reguliere behandelwijzen. De geneeskunst dient te staan voor objectief onderzoek. Het enige wat resteert, zijn behandelingen die objectief onderzoek doorstaan en behandelingen die dat niet doen. Derhalve is sprake van behandelingen die bewezen waardevol zijn of juist niet.

Het artikel uit het 'Journal of the American Medical Association' en het stuk van een redacteur van 'New England Journal of Medicine' lijken wat strikter dan het stuk van de KNMG. Het is wel duidelijk dat er consensus is dat een term 'alternatieve geneeskunde' misleidend is. Het verschil in nuance kan naar mijn mening verklaard worden doordat enerzijds sprake is van wetenschappelijke artikelen en anderzijds van een federatieve vereniging. Bij wetenschappelijke artikelen ligt het accent op objectieve gegevens. Als ik de KNMG goed begrijp zijn niet voor alle reguliere behandelingen harde objectieve gegevens beschikbaar. Er valt wel wat te zeggen voor de stelling dat de 'zorg' breder is dan het hier door de twee auteurs in 'Journal of the American Medical Association' en 'New England Journal of Medicine' aangehaalde 'evidence based' zorg. Als kritisch naar 'evidence based' zorg wordt gekeken kan worden gesteld dat gebrek aan bewijs niet

---

<sup>154</sup> Reman in 'A trip to Stonesville' The New Republic, Dec 14, 1998.



gelijk is aan gebrek aan effectiviteit. Tot zover ik kan oordelen is het buitengewoon lastig om een patiënt in de spreekkamer na te bootsen in een onderzoekspopulatie. Kennis die stamt uit medische onderzoeken hoeft niet per definitie direct de beste oplossing te bieden voor een patiënt in de spreekkamer. Dat is overigens niet per definitie altijd lastig, maar het kan wel gepaard gaan met wat 'haken en ogen'.

### 8.1.3 Perspectief van arts of patiënt

Afgevraagd kan worden of naast de 'evidence based' en de (niet-)regulier afbakening een andere afbakening mogelijk is. Is een afbakening mogelijk op het moment dat ik of een willekeurig ander een behandeling verzint en van mening is dat hij bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging? In hoofdstuk 5 en 7 heb ik dergelijke afbakeningen aangehaald. Zo kwam in hoofdstuk 5 de vraag aan bod wat onder de reikwijdte van de gezondheidskundige verzorging van de mens dient te vallen. Ik heb me in hoofdstuk 5 afgevraagd of een behandelend arts hier wellicht een oordeel over kan geven? Of een patiënt, die gebukt gaat onder littekens, flaporen, rimpels of andere uiterlijke onvolkomenheden? Ten aanzien van bijvoorbeeld cosmetische chirurgie en de correctie van uiterlijke onvolkomenheden kan worden gesteld dat lichamelijke en geestelijke gezondheidsproblemen kunnen worden voorkomen. Patiënten kunnen in een sociaal isolement geraken vanwege problemen met hun uiterlijk. Dan kan een behandeling die in beginsel als puur cosmetisch door velen wordt beschouwd als nevengevolg hebben dat psychische problemen worden voorkomen en is zo een behandeling naar mijn mening in lijn met de doelstelling gezondheidskundige verzorging van de mens. Preventieve behandelingen vallen immers onder de reikwijdte van de vrijstelling. Het is echter lastig te differentiëren tussen patiënten waarbij het betreffende van preventieve aard is en patiënten, die geen enkel probleem zouden ondervinden als een cosmetische ingreep niet wordt uitgevoerd. Is het dan aan artsen om te oordelen bij welke patiënten een ingreep onder de medische vrijstelling dient te vallen en bij welke niet? Kunnen zij de inschatting maken die nodig is? Het lijkt mij buitengewoon moeilijk om een sluitende classificatie te maken welke behandelingen precies wel en niet onder de reikwijdte van de medische vrijstelling dienen te vallen en daarmee de vrijstelling in lijn te brengen met de situatie hoe die daadwerkelijk is voor de patiënt. Indien het oordeel alleen aan de behandelend arts of de patiënt die behandeld wordt gelaten, is te verwachten dat enorme willekeur optreedt en daarnaast een bias. Uit hoofdstuk 7 blijkt dat zo een bias niet alleen een theoretisch probleem is, maar ook in de praktijk een niet te verwaarlozen component. Bijvoorbeeld in gevallen dat het voordeliger voor de portemonnee uitkomt om iets vrij te stellen zal men eerder aanspraak willen maken op de vrijstelling en vice

versa. Wellicht is het dan eerlijk om bij dergelijke grijze gebieden in de zorg uit te gaan van het effect dat een behandeling op een gemiddelde patiënt zal hebben. Onderzoek naar bijvoorbeeld in welke mate cosmetische chirurgie therapeutisch is bij verschillende aandoeningen. De rechter zou hier dan bij kunnen aansluiten in zijn oordeel ten aanzien van de reikwijdte van de medische vrijstelling. Zoiets kan, maar wordt in beginsel al door de afbakening van onderdeel 8.1.1 en 8.1.2 ondervangen.

## **8.2 Kanttekeningen bij de wettelijke kaders van de medische vrijstelling**

---

De omzetbelasting kent een medische vrijstelling. Het accent in deze scriptie ligt op de verhouding tussen niet-reguliere behandelwijzen ten aanzien van de artsenvrijstelling, die is opgenomen in artikel 11, lid 1, onderdeel g, onder 1, Wet OB 1968:

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

De omzetbelasting wordt blijkens hoofdstuk 4 op Europees niveau geregeld en derhalve dient deze bepalingen in het licht van de corresponderende bepaling uit de Btw-richtlijn bekeken te worden. Uit de Btw-richtlijn is artikel 132, lid 1, onderdeel b van belang en daar wordt het volgende aangehaald:

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

Er kan worden geconstateerd dat artikel 132 van de Btw-richtlijn enige ruimte laat aan lidstaten. Nederland heeft deze ruimte gebruikt door toepassing van de Wet BIG. Nederland heeft ervoor gekozen om opleidingseisen krachtens de Wet BIG een belangrijk element van de vrijstelling te maken. De Wet BIG heeft de bevordering en bewaking van de kwaliteit in de gezondheidszorg ten doel. Bovendien dient de patiënt tegen onzorgvuldig en ondeskundig handelen van een zorgverlener te worden beschermd. Er is een verdeling in drie groepen ten aanzien van de beroepen die onder

de Wet BIG vallen. De betreffende groepen zijn opgenomen in artikel 3, 34 en 36a van de Wet BIG. Specialismen die wettelijk zijn erkend vallen onder de reikwijdte van artikel 14. In hoofdstuk 5 kwamen deze beroepsgroepen aan bod. Daar werd geconstateerd dat niet-reguliere behandelaars in beginsel buiten de Wet BIG vallen. In hoofdstuk 7 kwam een uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch aan bod, waarbij een niet-reguliere behandelaar BIG geregistreerd arts is. Dat zorgt voor een complexiteit. Een BIG-geregistreerd arts valt uiteraard wel onder de reikwijdte van de Wet BIG.

Hoe aan dit pijnpunt voor de omzetbelasting invulling moet worden gegeven is een belangrijk punt in deze scriptie. Voordat echter tot dat punt wordt gekomen is een oordeel ten aanzien van de Wet BIG ten opzichte van de medische vrijstelling van belang. Wellicht is de aansluiting bij de Wet BIG in het kader van de omzetbelasting niet afdoende? In hoofdstuk 5 is aangehaald dat de Wet BIG in december 2014 werd geëvalueerd in opdracht van het Ministerie van Gezondheidszorg, Welzijn en Sport. Door de onderzoekers werd geconstateerd dat de Wet BIG nog steeds een belangrijke bijdrage levert aan de lijnen die voor de inrichting in de zorg leidend dienen te zijn. Ten aanzien van de kwaliteit in de zorg werd geconstateerd dat de Wet BIG in belangrijke mate bijdraagt aan het kwaliteitssysteem in de zorgsector, maar op zichzelf niet bepalend is ten aanzien van het eindniveau voor kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. De kwaliteit wordt bepaald door zogenoemde 'verschillende vormen van kwaliteitsregulering', zoals de normen van beroepsgroepen en de Kwaliteitswet zorginstellingen. Door de onderzoekers werd gesteld dat de belangrijkste onderdelen van de Wet BIG het tuchtrecht en de beroepenregulering zijn. In de evaluatie werd ook ingegaan op zorg die niet middels de Wet BIG wordt gereguleerd. Hieronder vallen ook niet-reguliere behandelaars, die niet BIG geregistreerd zijn. Bij zorg die niet middels de Wet BIG wordt gereguleerd is het niet nodig om de patiënt te beschermen tegen onzorgvuldig handelen. In deze scriptie heb ik mij afgevraagd of deze afbakening voor de medische vrijstelling in de omzetbelasting niet te strikt is. Zorgverleners die zorg verlenen waarbij de patiënt geen risico loopt bij onzorgvuldig handelen, vallen buiten de Wet BIG. Deze zorg kan echter wel van een hoge kwaliteit zijn. Zorg van een hoge kwaliteit van de medische vrijstelling uitsluiten lijkt mij echter geen gewenste situatie in het licht van de achterliggende gedachte van de opname van de medische vrijstelling in de omzetbelasting. Deze vrijstelling is er immers om het 'algemeen belang' te dienen. De zorg dient toegankelijk te blijven, omdat de kosten gedrukt dienen te worden middels de vrijstelling. Hier valt echter naar mijn mening in het licht van hoofdstuk 2 en 3 van deze scriptie wel een kanttekening bij te plaatsen. In hoofdstuk 2 van deze

scriptie is aangehaald dat vrijstellingen gepaard gaan met versturende effecten. Daarnaast werd uit hoofdstuk 3 duidelijk dat de verlaging van de belastingdruk middels vrijstellingen afhankelijk is van op welke plaats de vrijstelling in een bedrijfskolom wordt verleend. De belastingdruk kan door een vrijstelling zelfs worden verhoogd en op de consument worden afgewenteld. Bij de medische vrijstelling zal de vrijstelling in de regel aan het einde van de bedrijfskolom zitten. Het is daarom waarschijnlijk dat de belastingdruk wordt verlaagd. Het is echter de vraag of deze verlaging opweegt tegen de versturende effecten, die inherent zijn aan vrijstellingen in de omzetbelasting.

In hoofdstuk 5 heb ik ten aanzien van de Wet BIG ook geconstateerd dat uit de evaluatie volgt dat bijvoorbeeld laboranten, helpenden, diëtisten, adviseurs patiëntveiligheid en geneeskundig specialisten onmisbare bijdrage leveren aan kwalitatief hoogwaardige en doelmatige zorg. Er is echter geen wettelijke regulering voor al deze beroepsgroepen. Bij de bepaling of een beroep wettelijk wordt gereguleerd is de veiligheid van een patiënt van belang. Ook is er een direct patiënten contact criterium. Het lijkt mij echter dat een zorgverlener geen direct patiëntencontact hoeft te hebben om van groot belang in het zorgproces van de patiënt te zijn. Een radiologisch laborant is in de Wet BIG opgenomen, maar hoe zit het met een niet-radiologisch laborant en zijn plaats ten opzichte van de medische vrijstelling vraag ik me dan af. Stel dat zo een laborant geen onderzoek doet en de patiënt daarom niet kan worden genezen. Indien de laborant wel onderzoek verricht is genezing wel mogelijk. In dat soort gevallen lijkt mij de rol die de laborant in de gezondheidskundige verzorging van de mens speelt evident. Een laborant is dan naar mijn mening net zo belangrijk als bijvoorbeeld een chirurg die een fractuur herstelt. In de omzetbelasting wordt aansluiting bij de Wet BIG gezocht, maar de Wet BIG bakent tot zover ik kan oordelen niet alle zorg af die bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging van de mens. Dat is toch een ongelukkige mismatch? Eind 2014 werd de Wet BIG in zijn algemeenheid geëvalueerd, maar naar mijn mening is een evaluatie van de Wet BIG in het kader van de medische vrijstelling in de omzetbelasting ook gewenst.

Met betrekking tot de in het huidig onderdeel aan bod gekomen wettelijke kaders kan worden geconstateerd dat er een discrepantie is tussen de Btw-richtlijn en de invulling van de Nederlandse Wetgever in de omzetbelasting. Voor de interpretatie van niet-reguliere behandelingen ten opzichte van de Btw-richtlijn zijn de gevoegde zaken Sonneveld en Van den Hout-van Eijnsbergen van belang. Dit betreft een uitspraak van het Hof van Justitie en blijkens hoofdstuk 4 dient Nederland daar correct invulling aan

te geven. Uit de uitspraak van Hof van Justitie in de gevoegde zaken blijkt dat in het kader van artikel 13, letter a, lid 1, sub c, Zesde richtlijn. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat lidstaten enige beoordelingsvrijheid hebben bij de vormgeving van de medische vrijstelling. Hierbij dienen echter wel het fiscale neutraliteitsbeginsel en garanties omtrent de beroepskwalificaties van personen die de diensten verlenen in acht te worden genomen. Behandelingen, die van gelijkwaardige kwaliteit zijn, dienen onder de vrijstelling te vallen. Duidelijk is dat een bepaalde kwaliteit ten aanzien van behandelingen door Hof van Justitie wordt geëist. In onderdeel 8.1 heb ik diverse afbakeningen aangehaald. De afbakeningen (niet-)regulier en de afbakening 'evidence based' geneeskunde zijn gebonden aan criteria en derhalve kan daarbij een bepaalde kwaliteit worden afgebakend. De afbakening die ziet op het perspectief van de arts of behandeld patiënt gaat gepaard met willekeur en bias en is daarom geen afbakening die garant staat voor een bepaalde kwaliteit. Op het moment dat zo een afbakening objectief wordt gemaakt is er sprake van criteria die bij de afbakening regulier/niet-regulier en 'evidence based' worden ondervangen. De afbakening 'evidence based' zorg gaat gepaard met de naar mijn mening niet te onderschatten kritieken die zien op een strikte vorm van 'evidence based' zorg. Om deze redenen ben ik van mening dat in het kader van de medische vrijstelling en de gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen alleen de afbakening (niet-)regulier voldoet.

## **8.3 BIG geregistreerde artsen en niet-reguliere behandelingen**

---

### **8.2.1 Relevantie van BIG-registestrategie.**

Het is een BIG geregistreerde arts niet verboden niet-reguliere behandelingen uit te voeren. In de wetgeving is daar simpelweg geen verbod voor. Uit het vorige hoofdstuk blijkt dat fiscale rechters waarde hechten aan het standpunt van de KNMG. Dat lijkt mij ook begrijpelijk, omdat de KNMG, zoals uit hoofdstuk 6 blijkt, een autoriteit in de medische wereld is. De KNMG verbiedt BIG geregistreerde artsen niet om niet-reguliere behandelingen toe te passen. De KNMG maakt een duidelijk onderscheid tussen reguliere en niet-reguliere behandelingen. Het standpunt van de KNMG ten aanzien hiervan, zoals eerder in hoofdstuk 6 is aangehaald, is:

*"Niet-reguliere behandelwijzen worden op verschillende manieren aangeduid en omschreven. Gangbaar zijn begrippen als 'alternatieve' en 'complementaire' geneeskunde. Beide begrippen kunnen echter tot misverstanden aanleiding geven.*

*Ook termen als 'geneeskunde' of 'geneeswijzen' kunnen verwarring oproepen. De KNMG is dan ook van mening dat moet worden gesproken van 'reguliere' en 'niet-reguliere' 'behandelwijzen'.*

*Met reguliere behandelwijzen wordt in dit standpunt bedoeld op methoden van diagnostiek, preventie en behandeling die gebaseerd zijn op de kennis, vaardigheden en ervaring die nodig zijn om de artsentitel te behalen en te behouden, die algemeen door de beroepsgroep worden aanvaard en deel uitmaken van de professionele standaard. Niet-reguliere behandelwijzen zijn methoden van diagnostiek en behandeling die buiten deze omschrijving vallen.*

*Het is inherent aan de ontwikkeling van de medische wetenschap dat experimentele behandelwijzen plaatsvinden waarvan wetenschappelijk onderzocht moet worden of ze resultaat hebben. De KNMG beschouwt dergelijke experimentele behandelwijzen alleen dan als reguliere behandelwijzen als ze gebaseerd zijn op erkende wetenschappelijke paradigma's en worden toegepast binnen het wettelijk toetsingskader en de normen en uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek."*

Als ik de KNMG goed begrijp geven zij aan dat niet-reguliere behandelingen niet behoren tot de vaardigheden die nodig zijn om een artsentitel te behalen en behouden. Dan zijn er twee situaties. Enerzijds een BIG geregistreerde arts die niet-reguliere behandelingen uitvoert. Anderzijds eenieder ander die niet-reguliere behandelingen uitvoert. Ten aanzien van de behandelingen, die patiënten van beide behandelaars ontvangen kan worden gesteld dat aan het gegeven, dat de één van de behandelaars een BIG geregistreerde arts is, weinig waarde hoeft te worden toegekend. In onderdeel 8.2 had ik het volgende pijnpunt aangehaald:

*"In hoofdstuk 7 kwam een uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch aan bod, waarbij een niet-reguliere behandelaar BIG geregistreerd arts is. Dat zorgt voor een complexiteit. Een BIG-geregistreerd arts valt uiteraard wel onder de reikwijdte van de Wet BIG."*

Niet-reguliere behandelingen vallen immers buiten de vaardigheden en kennis, die nodig zijn voor het behalen en behouden van de artsentitel. Daarnaast houden niet-reguliere behandelingen zich niet aan de grondbeginselen, waarmee de menselijke

gezondheid wordt beschreven. Nu valt derhalve al te constateren dat fiscale rechters weinig waarde hoeven toe te kennen aan het gegeven of een niet-reguliere behandelaar een BIG geregistreerde arts is. Uit het vorige hoofdstuk valt derhalve op te maken dat Hof 's-Hertogenbosch onterecht wel waarde heeft toegekend aan het gegeven dat belanghebbende in casu een BIG geregistreerd arts is. Er werd zelfs door Hof s'-Hertogenbosch verwezen naar diverse curricula geneeskunde aan verschillende universiteiten in Nederland. Overigens is het weinig zinvol om te verwijzen naar curricula, want dat iets aan bod komt tijdens een opleiding kan diverse redenen hebben. Bijvoorbeeld om studenten te waarschuwen voor valkuilen die er zijn ten aanzien van niet-reguliere behandelingen.

### 8.2.2 Een theoretische speelruimte en geen aanknopingspunt

De KNMG haalt het volgende ten aanzien van niet-reguliere behandelingen aan:

*"Kern van de nieuwe gedragsregels is dat de arts zich moet richten naar het best beschikbare wetenschappelijke bewijs, gecombineerd met klinische ervaring en rekening houdend met de wensen, verwachtingen en ervaringen van de patiënt. Alleen onder strenge voorwaarden mag een arts een niet-reguliere behandeling aanbieden. Deze voorwaarden zijn dat niet voor wordt bijgegaan aan een geïndiceerde reguliere behandeling, dat de patiënt goed wordt voorgelicht, en dat de patiënt geen schade oploopt. Schade wordt door de KNMG breed opgevat. Het betekent onder andere dat artsen geen valse hoop op genezing of verbetering van de klachten mogen bieden en geen onjuiste of incomplete informatie over de werkzaamheid van een behandeling mogen verstrekken. Ook moeten artsen voorkomen dat een reguliere behandeling niet, of niet-tijdig wordt begonnen. Verder mogen artsen alleen handelen op basis van een op reguliere wijze gestelde diagnose en mogen zij geen behandelingen afraden die binnen de beroepsgroep algemeen zijn aanvaard. Deze voorwaarden gelden ook als curatieve behandeling niet meer mogelijk is, of als de patiënt reguliere behandelingen afwijst."*

Welke speelruimte niet-reguliere behandelingen dan hebben is een vraag die al snel opkomt. Als ik de KNMG goed begrijp dient ten aanzien van een niet-reguliere behandelwijze door de arts te worden meegedeeld dat zo een behandeling gebaseerd is op het 'geloof' van hem als individuele behandelaar in de behandeling. Dat niet

objectief is vastgesteld dat zo een behandeling bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging of dat er geen in de gezondheidswetenschappen aanvaardbare gronden zijn om dat aan te nemen, zoals in hoofdstuk 6 is aangehaald. Het dient de patiënt duidelijk te zijn dat zo een behandeling niet-regulier is. Tot zover ik kan inschatten houdt dat in beginsel in dat een patiënt bij zo een arts altijd een reguliere behandeling dient te ontvangen. De patiënt kan een reguliere behandeling ontvangen van de arts, die ook niet-reguliere behandelingen uitvoert. Het kan ook dat de patiënt wordt doorverwezen naar een collega, die alleen reguliere behandelingen toepast. Daarnaast mag de arts, die niet-reguliere behandelingen toepast, een niet-reguliere behandeling toepassen met de mededeling dat van zijn behandeling is vastgesteld dat het niet werkt en/of niet kan worden vastgesteld dat het werkt en er ook geen in de gezondheidswetenschappen erkende gronden zijn voor de behandeling. Zo een niet-reguliere behandeling vindt dan plaats naast de reguliere behandeling van de patiënt. Uiteraard in de gevallen dat een reguliere behandeling mogelijk is. In theorie is het derhalve mogelijk dat een arts een niet-reguliere behandeling toepast. Het is een arts niet verboden behandelingen, waarvan de werking is ontkracht of niet is vastgesteld, toe te passen indien hij de patiënt daarvan duidelijk op de hoogte stelt. Ik vraag mij echter af hoe vaak dat in de praktijk gebeurt. Ik vraag mij namelijk af hoeveel artsen met een dusdanig 'geloof' in niet-reguliere behandelingen in staat zijn zo eerlijk tegenover patiënten te zijn. Zelfs als het de beginselen waar je voor staat onderuit haalt. Kan iemand dat bijvoorbeeld wel op het moment dat zijn levensonderhoud afhankelijk is van het aantal patiënten, die hij middels niet-reguliere behandelingen, behandelt? Daarnaast kunnen reguliere en niet-reguliere behandelingen elkaar nogal eens ondermijnen. Regulier kan bijvoorbeeld een chirurgische ingreep zijn geïndiceerd, terwijl niet-regulier volledig moet worden uitgegaan van het zelfgenezend vermogen van het lichaam. Wat doet een arts in een dergelijk geval? Volgens de gedragsregels van de KNMG, wat overigens tot zover ik kan oordelen geen wet is, zou de chirurgische ingreep moeten worden uitgevoerd en de niet-reguliere behandeling moeten worden genegeerd. Ik vraag mij echter af of in dergelijke gevallen een arts wel in staat is diens 'geloof' opzij te zetten voor een reguliere behandeling. Ik constateer een bias. Een kanttekening bij deze invulling lijkt mij derhalve op zijn plaats. Voor de omzetbelasting moet men het echter met deze invulling doen.

In het vorige hoofdstuk kwam naar voren dat fiscale rechters waarde hechten aan deze niet-aanvaarde medische speelruimte. Ik kan echter op geen enkele manier onderbouwen waarom in de omzetbelasting 'medische waarde' aan deze speelruimte



gegeven dient te worden. Een arts wordt geen verbod opgelegd voor handelingen die patiënten niet schaden, maar dat wilt nog niet zeggen dat zulke handelingen daarmee direct bijdragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens. Dat lijkt me nogal een ommezwaai. De grens wordt bepaald door de fantasie ten aanzien van het aantal handelingen die geen schade aanbrengen aan de patiënt, maar niet bijdragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens. In de omzetbelasting wordt de gezondheidskundige verzorging van de mens vrijgesteld en een fantasie is geen af te bakenen grens. Ten aanzien van de omzetbelasting kan alleen maar volgen dat zo veel mogelijk behandelingen, die bijdragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens, dienen te worden vrijgesteld. In de in het vorige hoofdstuk aangehaalde, recente uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch wordt invulling aan de medische vrijstelling gegeven door zelfs behandelingen, waarvan de gezondheidskundige werking is ontkracht, vrij te stellen. Dat lijkt mij nogal een contradictie. In het vorige hoofdstuk werd aangehaald dat bijvoorbeeld behandeling A, waarvan objectief is vastgesteld dat hij bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging, geen raakvlakken hoeft te hebben met behandeling B, waarvan is vastgesteld dat hij niet bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging, als het een arts niet wordt verboden beide handelingen toe te passen. Dat er geen verbod is houdt niet in dat er raakvlakken zijn ten aanzien van de daadwerkelijke gezondheidskundige verzorging van de mens.

## **8.4 Rol van verzekeraars en niet-reguliere opleidingen**

---

### **8.4.1 Opleidingen in niet-reguliere behandelwijzen**

Voor niet-reguliere behandelwijzen zijn diverse opleidingen. In deze scriptie is in het vorige hoofdstuk afgevraagd hoe deze opleidingen zijn te plaatsen. Kunnen opleidingen ten aanzien van behandelwijzen staan voor een bepaalde garantie ten aanzien van de kwaliteit van de behandeling? Er zijn twee vormen van onderwijs en niet-reguliere behandelingen te onderscheiden. Niet-reguliere behandelingen kunnen onderdeel vormen van een curriculum van een opleiding met verschillende redenen. Dat kan enerzijds ter informatie: studenten op de hoogte brengen van een verschijnsel. Anderzijds kan dat om studenten specifiek op te leiden deze behandelingen toe te passen.

Door Hof 's-Hertogenbosch is aangehaald dat 'complementaire en/of alternatieve geneeswijzen' deel uit maken van het curriculum geneeskunde van de Universiteit in

Groningen en Utrecht. Naar mijn mening heeft zo een verwijzing weinig waarde, want opname in een curriculum betekent niet veel. Ik kan mij ook herinneren dat tijdens mijn opleiding geneeskunde aan het Erasmus Medisch Centrum te Rotterdam diverse niet-reguliere behandelingen tijdens een keuzevak aan bod waren gekomen. Daarbij werd een fragment vertoond, waarbij iemand op buitengewoon hardhandige manier de rug van een patiënt aan het 'kraken' was. Belastende behandelingen zijn echter ook geen vreemd verschijnsel in de reguliere medische wereld. Tegenover een belastende behandeling dient echter wel een aanvaarde onderbouwing te staan. Een gezonde dosis scepsis ten aanzien van dergelijke behandelmethoden werd aangeraden. Dat een vak onderdeel is van een studie zegt niet veel ten aanzien van de inhoud daarvan. Iets kan bijvoorbeeld onderdeel zijn van een studie om studenten ervoor te waarschuwen. Alleen de opname van een behandelwijze in een curriculum van een opleiding kan daarom niet afdoende zijn in het kader van de medische vrijstelling in de omzetbelasting.

Anderzijds zijn er opleidingen die studenten concreet opleiden om niet-reguliere behandelingen toe te passen. Zo een opleiding kan bijvoorbeeld in het hoger beroepsonderwijs worden gegeven. De vraag is dan of zo een gegeven iets moet zeggen voor de medische vrijstelling in de omzetbelasting. In het Medisch Contact is in 2013 aangehaald dat niet-reguliere behandelaars die in aanmerking willen komen voor aanvullende verzekering bij vijf grote zorgverzekers dienen te beschikken over medische en psychosociale basiskennis op hbo-niveau.<sup>155</sup> De opleidingseisen zouden ervoor zorgen dat een 'eenduidig minimumniveau' aan psychosociale en medische basiskennis wordt vastgesteld bij deze niet-reguliere behandelaars. Ik vraag mij af hoe zo een opleiding überhaupt dient te worden geplaatst. Een niet-reguliere behandelwijze is immers niet-regulier, omdat het buiten de kaders van vaardigheden, kennis, ervaring van het artsberoep valt. Nu zijn deze hbo-opleidingen geen opleiding tot arts maar ook ten aanzien van deze opleidingen geldt dat ze buiten de erkende wetenschappelijke paradigma's, wettelijk toetsingskader en uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek vallen. Hoe kan iets dat buiten deze kaders valt van kwaliteit zijn op het gebied van gezondheidszorg? Het één (regulier) haalt het ander onderuit (niet-regulier). Het één (regulier) is in conflict met het ander (niet-regulier). Een paradigma is immers een samenhangend geheel van theorieën en modellen, die het kader vormen waarbinnen de analyse en beschrijving van de 'werkelijkheid' plaatsvindt. Anders geformuleerd: indien  $100 + 100 = 200$  (regulier) is, dan is toch ook niet opeens  $100 +$

---

<sup>155</sup> Visser in 'Alternatieve behandelaars alleen op hbo-niveau' op website Medisch Contact gepubliceerd op 8 juli 2013.

100 = 600 (niet-regulier)? Als de Aarde rond is (regulier), dan is de Aarde toch ook niet opeens plat (niet-regulier)?

Een predikaat academische opleiding of hbo-opleiding drukt ergens een stempel op. Indien zo een opleiding wordt afgerond mag een bepaalde kennis worden verwacht en is de (ex-)student 'hoogopgeleid'. Het is echter van belang om te kijken naar wat precies wordt vrijgesteld. In het kader van deze scriptie betreft het immers in beginsel geen vrijstelling van een opleiding, maar een vrijstelling die ziet op een medische dienst. De gezondheidskundige verzorging van de mens wordt vrijgesteld. Hierboven heb ik dat gedaan en dan kom ik tot de kern van de afbakening, die in deze scriptie wordt aangehaald. Die kern is het onderscheid tussen reguliere en niet-reguliere behandelingen. Het bestaan van opleidingen op het gebied van niet-reguliere behandelingen brengt hier geen verschil in. De kern blijft immers hetzelfde.

#### 8.4.2 Verzekeringen

Zorgverzekeringen dekken met name, als ik het goed begrijp, hetgeen zij zien als gezondheidskundige zorg. Het zou dan in beginsel niet vreemd zijn om te stellen dat in het kader van de medische vrijstelling in de omzetbelasting kan worden aangesloten bij de dekking van zorgverzekeraars. Blijkens het vorige hoofdstuk wordt in de fiscale jurisprudentie waarde gehecht aan de rol van zorgverzekeraars. Door Hof 's-Hertogenbosch werd aangehaald dat de acupunctuurbehandelingen van belanghebbende in casu door ongeveer 70% van de zorgverzekeraars worden vergoed. Vastgesteld wordt dat een aantal zorgverzekeraars hogere vergoedingen verleent voor behandelingen van acupuncturisten die arts zijn.

Ten aanzien van de rol van zorgverzekeraars speelt hetzelfde pijnpunt als in onderdeel 8.4.1 bij opleidingen werd aangehaald. Het gaat om de kern en niet om het omhulsel en derhalve is de conclusie met betrekking tot de rol van zorgverzekeraars hetzelfde. Het is geen afdoende aanknopingspunt voor de medische vrijstelling in de omzetbelasting. In het vorige hoofdstuk is aangehaald hoe zorg, die bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging van de mens, wordt afgebakend. Vergoedingen, die worden verstrekt door zorgverzekeraars, bieden geen enkele meerwaarde ten aanzien van deze afbakening. Zorg draagt immers bij aan de gezondheidskundige verzorging van de mens, omdat daar in de aanvaarde medische gronden voor zijn. Niet omdat een zorgverzekeraar daar een mening over heeft. Een externe partij, die ook nog eens financieel belang heeft bij de prijs van vergoedingen in de zorgsector, dient hier niet bepalend in te zijn. Dat is

een bias en daar moet blijkens de vorige hoofdstukken voor gewaakt worden. Zorgverzekeraars hebben geen rol als toetsingscommissie ten aanzien van de medische wetenschap, aan die rol geeft de medische wetenschap al zelf invulling en een verzekeraar is daar dus ook overbodig

## **8.5 Conclusie**

---

In deze scriptie is getracht antwoord op de volgende onderzoeksvraag te vinden:

*Hoe dient de Nederlandse medische vrijstelling in de Wet OB 1968 te worden vormgegeven in het kader van de Europese Btw-richtlijn?*

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag van deze scriptie te komen ben ik tegen een aantal complexe problemen opgelopen. Voordat ik begon met deze scriptie wist ik niet erg veel van niet-reguliere behandelingen. Ik was een leek op dat gebied. De afbakening niet-regulier associeerde ik met name met acupunctuur, homeopathie en paranormale 'geneeskunde'. Tijdens het schrijven van deze scriptie kwam ik er echter vrij snel achter dat het aantal behandelingen die in de afbakening niet-regulier valt onbegrensd is.

Het staat niet expliciet in de scriptie, maar ik heb mezelf voortdurend de vraag gesteld hoe een behandeling als homeopathie is te onderscheiden van een simpel verzinsel van mij of een ieder ander. Daar zijn wel vrij snel een aantal handvaten voor te vinden. Een simpel verzinsel van mij heeft bijvoorbeeld (nog) geen opleiding, (nog) geen vereniging, wordt (nog) niet (aanvullend) vergoed door zorgverzekeraars en het aantal patiënten dat wordt behandeld met zo een verzinsel is momenteel nihil. Ik heb me tijdens het schrijven afgevraagd of er onderbouwingen zijn die dergelijke handvaten legitiem maken. Om tot een antwoord op die vraag te komen heb ik gekeken naar de medische wetenschap. Dat was een lastige stap, want ik kan ook net zo goed stellen dat het begrip 'zorg' veel breder is dan de medische wetenschap. Een aanmoedigende klop op de schouder van een bekende kan heel 'verzorgend' zijn in het kader van een gezondheidskwaal. Dat valt ook onder 'zorg' in de breedste zin van het woord. De omzetbelasting vereist door zijn vrijstelling echter een duidelijke afbakening. Op het moment dat zo een afbakening er niet zou zijn dan zou de vrijstelling gelden voor een ieder die meent een zorgende handeling uit te voeren. Natuurlijk moet men dan wel belastingplichtig in de omzetbelasting zijn. Zo een uitgangspunt kan echter niet voor de omzetbelasting. Dat kan niet omdat het Hof van Justitie een afbakening met bepaalde

kwalificaties vereist van zorgverleners, waarop de vrijstelling van toepassing is en het Hof van Justitie zijn lidstaten opdraagt alleen handelingen van een zekere kwaliteit vrij te stellen. Het Hof van Justitie vindt ook dat de medische vrijstelling het algemeen belang moet dienen. Als de vrijstelling zo breed is kan niet worden volgehouden dat het algemeen belang wordt gediend. Het kan ook niet omdat er dan onnoemlijk veel handelingen worden vrijgesteld, waarvan vrijwel een ieder zal aanhalen dat ze niet bijdragen aan de gezondheidskundige verzorging van de mens.

Duidelijk is dat de omzetbelasting een zekere afbakening vereist voor de medische vrijstelling. In deze scriptie zijn diverse afbakeningen aangehaald. Moet zorg alleen maar 'evidence based' zijn? Als kritisch naar 'evidence based' zorg wordt gekeken kan worden gesteld dat gebrek aan bewijs niet gelijk is aan gebrek aan effectiviteit. Tot zover ik kan oordelen is het buitengewoon lastig om een patiënt in de spreekkamer na te bootsen in een onderzoekspopulatie. Kennis die stamt uit medische onderzoeken hoeft niet per definitie direct de beste oplossing te bieden voor een patiënt in de spreekkamer. Dat is overigens niet per definitie altijd lastig, maar het kan wel gepaard gaan met wat 'haken en ogen'. Bij zo een afbakening is er een vrij zuivere grens, die naar mijn mening te strikt is. Vrij zuiver omdat alleen behandelingen, waarvan objectief is vastgesteld dat ze bijdragen aan de gezondheidskundige zorg worden vrijgesteld. Alleen krijgt men dan de discussie van wat precies genoeg 'evidence based' is.

In deze scriptie is ook aan bod gekomen of een afbakening dient te komen vanuit het perspectief van patiënten of van behandelend artsen. Er is een voorbeeld van cosmetische chirurgie aangehaald om dit uitgangspunt te verduidelijken. Hof van Justitie schrijft voor dat handelingen een preventieve, diagnostische of therapeutische doelstelling dienen te hebben om onder de reikwijdte van de medische vrijstelling te vallen. Wanneer valt een cosmetische chirurgische handeling echter onder deze doelstellingen? Bij de ene patiënt kunnen bijvoorbeeld psychische problemen worden voorkomen door cosmetische aanpassingen aan het uiterlijk en bij een andere patiënt helemaal niet. Hiermee zou kunnen worden voldaan aan de preventieve doelstelling. Het is lastig een sluitende classificatie te maken ten aanzien van welke behandelingen precies wel en niet onder de reikwijdte van de medische vrijstelling dienen te vallen en daarmee de vrijstelling in lijn te brengen met de situatie hoe die daadwerkelijk is voor de patiënt. Uitgaan van het oordeel van individuele patiënten of behandelende artsen zorgt voor een willekeur, bias en komt in conflict met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Er zou dan onderzoek kunnen worden gedaan naar de mate waarin cosmetische

chirurgie preventief is. De rechter zou hier dan bij kunnen aansluiten in zijn oordeel ten aanzien van de reikwijdte van de medische vrijstelling. Als het perspectief van patiënten en behandelde artsen wordt gebruikt als afbakening zijn daar objectieve gegevens voor nodig om dit uitgangspunt praktisch uitvoerbaar te maken. Het knelpunt van dit uitgangspunt is dat precies wordt uitgekomen op 'evidence based' zorg. Dat is precies de afbakening uit de vorige alinea en die afbakening gaat gepaard met de moeilijkheden die daar zijn aangehaald.

De afbakening in de vorige alinea voldoet niet en een 'evidence based' afbakening lijkt mij te strikt. In de scriptie is het standpunt van de KNMG aangehaald ten aanzien van (niet-)reguliere behandelingen. De KNMG hanteert een duidelijke afbakening. Reguliere behandelwijzen zijn methoden van preventie, diagnostiek en therapie die gebaseerd zijn op vaardigheden, ervaring en kennis die nodig zijn om de artsentitel te behalen en behouden, die algemeen door beroepsgroepen zijn aanvaard en daarnaast deel uitmaken van de professionele medische standaard in Nederland. Behandelwijzen die buiten deze omschrijving vallen zijn niet-regulier. Dat houdt overigens niet in dat elke (experimentele) behandelwijze, waarvan (nog) niet objectief is vastgesteld dat hij bijdraagt aan de gezondheidskundige verzorging van de mens niet-regulier is. Dergelijke experimentele behandelwijzen zijn regulier indien zij stoelen op erkende wetenschappelijke paradigma's, toepassing plaatsvindt binnen het wettelijk toetsingskader en de uitgangspunten van medisch wetenschappelijk onderzoek. Een experimentele behandelwijze is daarom niet-regulier als hij haaks op deze beginselen staat. Het standpunt van de KNMG geldt ten opzichte van artsen. De medische vrijstelling in de omzetbelasting is echter breder. Deze geldt momenteel voor meer beroepsgroepen dan artsen. Indien ik echter invulling aan de afbakening van de KNMG geef dan maak ik op dat de afbakening is te veralgemeniseren. Het gaat hier immers om paradigma's. Samenstelsel van wetenschappelijke modellen en theorieën, waarmee de 'werkelijkheid' wordt verklaard en beschreven. Deze kan voor artsen niet anders zijn dan voor andere zorgverleners.

De medische vrijstelling in de omzetbelasting is een bijzonder complexe aangelegenheid, maar vereist een afbakening ten aanzien van welke zorg vrijgesteld dient te zijn. Blijkens deze scriptie is het hebben van een vereniging, opleiding of een grote achterban aan patiënten niet geschikt als afbakening. Dergelijke afbakeningen gaan gepaard met valkuilen. Er zal naar de 'gezondheidskundige' dienst moeten worden gekeken. Dat is immers hetgeen dat wordt vrijgesteld en daar zijn aanknopingspunten

voor nodig. De kern wordt vrijgesteld en derhalve dient naar de kern te worden gekeken en niet naar het omhulsel. Zo een omhulsel is alleen waardevol als het aansluit bij de kern. In deze scriptie is aangehaald dat in de praktijk deze aansluiting nogal eens ontbreekt. In het standpunt van de KNMG wordt de kern aangehaald. Er kan echter niet alleen naar de kern worden gekeken vanuit het perspectief van een arts. Toch is het standpunt van de KNMG bijzonder waardevol als aanknopingspunt voor de medische vrijstelling in de omzetbelasting. De beginselen gelden, zoals hierboven aangehaald, voor de gezondheidssector als geheel. Ze zijn universeel voor de gezondheidssector. De wetenschap over de gezondheid kent nu eenmaal een aantal paradigma's. Zo is het menselijk lichaam gebonden aan zwaartekracht (natuurkunde), is er de waar te nemen anatomie van het menselijk lichaam, gelden de wetten uit de scheikunde en de wiskunde. Dat soort paradigma's vormen de uitgangspunt in het standpunt van de KNMG en dat is niet zo omdat het voor artsen zo is. Dat is zo, omdat de 'werkelijkheid' hiermee wordt beschreven. Dat is omdat men onderbouwingen doet die stoelen op die beginselen. Punten die voor de omzetbelasting moeten worden verenigd tot een af te bakenen grens, waarbij er een te onderbouwen verschil moet kunnen worden gemaakt tussen vrijgestelde behandelingen en niet-vrijgestelde behandelingen. Door deze beginselen kan onderbouwd verschil worden gemaakt tussen kwalitatieve behandelingen en behandelingen waarvan vrijwel een ieder zal zeggen dat ze absurd zijn of waarvan de kwaliteit totaal onbekend is. Dat wilt overigens niet zeggen dat alles dat buiten deze kaders valt per definitie waardeloos is of per definitie niet waardevol kan zijn. Dat wilt zeggen dat daar (nog) geen onderbouwingen voor zijn die aanvaardbaar zijn in het kader waarin men de 'werkelijkheid' beschrijft en analyseert. Dat is een grens die aangehouden dient te worden voor de omzetbelasting. De omzetbelasting vereist nu eenmaal dat ergens een grens getrokken dient te worden, die ook valt te onderbouwen. Ik kom daarom op de volgende invulling van de medische vrijstelling in de omzetbelasting en tevens antwoord op de onderzoeksvraag van deze scriptie:

*Hoe dient de Nederlandse medische vrijstelling in de Wet OB 1968 te worden vormgegeven in het kader van de Europese Btw-richtlijn?*

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

*de diensten op het vlak van de 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\* **en waarbij ten aanzien van een kwaliteitswaarborg geldt dat regulering plaatsvindt op grond van 'verschillende vormen van kwaliteitsregulering', zoals de normen van beroepsgroepen in de zorg, voor zover deze diensten tot het gebied van deskundigheid van dit beroep behoren, onderdeel vormen van bedoelde opleiding en uitgaan van aanvaarde grondbeginselen ten aanzien van de beschrijving van de menselijke gezondheid, zoals de biologie, natuurkunde, scheikunde, wiskunde, biochemie en biofysica.**"*

\* Waarbij de in deze scriptie aangehaalde kanttekeningen bij aanknopng van de Wet BIG in het kader van de medische vrijstelling in de omzetbelasting moeten worden ondervangen. In deze scriptie is geconstateerd dat ten aanzien van de kwaliteit in de zorg de Wet BIG in belangrijke mate bijdraagt aan het kwaliteitssysteem in de zorgsector, maar op zichzelf niet bepalend is met betrekking tot het eindniveau voor kwaliteit in de individuele gezondheidszorg. De kwaliteit wordt bepaald door zogenoemde 'verschillende vormen van kwaliteitsregulering', zoals de normen van beroepsgroepen. Dit werd immers in de evaluatie van de Wet BIG eind 2014 geconstateerd.

Dit is een voorbeeld van een aanpassing van de bepaling van de medische vrijstelling in de omzetbelasting, die volgt uit deze scriptie. Andere formuleringen zijn mogelijk op grond van de constatering in deze scriptie. De uitkomst dient echter hetzelfde te blijven. Bij de invulling wordt voorkomen dat behandelingen, waarvan bijvoorbeeld in de 'communis opinio' sprake is van een absurditeit, worden vrijgesteld. Zoals een arts die meent een patiënt te genezen via 'helende kaarten en een toverspreuk'. Het impliceert echter geen verbod op dergelijke behandelingen. Deze scriptie gaat niet over welke handelingen wel of niet in de zorgsector verboden dienen te worden. Deze scriptie gaat over een te onderbouwen aanknopingspunt voor de omzetbelasting in het kader van de medische vrijstelling. De vrijstelling knoopt bij een dergelijke invulling niet meer aan bij de mening van een individuele zorgverlener uit de Wet BIG. Het wilt echter ook niet zeggen dat de vrijstelling alleen van toepassing is op 'evidence based' zorg. Dergelijke zorg speelt wel een belangrijke rol bij zo een invulling. Empirische gegevens vloeien immers voort uit de aangehaalde grondbeginselen. In dat licht is het weinig



verrassend dat bij niet-reguliere behandelwijzen de empirie nogal eens te wensen overlaat.

Niet-reguliere behandelwijzen vallen bij de invulling, die uit deze scriptie volgt, niet onder de medische vrijstelling. Indien de reguliere zorg wordt vrijgesteld, wordt zowel het algemeen belang als het fiscale neutraliteitsbeginsel gediend. Er is dan immers sprake van een zekere kwaliteitswaarborg. Beroepsgroepen in de zorg spelen ten aanzien van zo een kwaliteitswaarborg een belangrijke rol en daarmee wordt gehoor gegeven aan de evaluatie van de Wet BIG eind 2014. Behandelwijzen waarvoor dit kwaliteitswaarborg niet geldt vallen buiten de vrijstelling. Dit laatste is niet in conflict met het beginsel van de fiscale neutraliteit, omdat onderscheid wordt gemaakt op grond van kwaliteit en diensten derhalve niet vergelijkbaar zijn. Dat is een sluitend systeem en in lijn met de gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen.

## Hoofdstuk 9. Bibliografie

---

### 9.1 Boeken en artikelen

- Atwood, 'Naturopathy: A critical appraisal' Medscape General Medicine.
- Beyerstein, 'Why Bogus Therapies Seem to work', Skeptical Inquirer.
- Braun, 'Aftrek van voorbelasting in de BTW', Deventer: Kluwer 2002.
- Cnossen, 'Twaalf jaar belasting over de toegevoegde waarde', WFR 1981/1101.
- Commissie Alternatieve Geneeswijzen, 'Alternatieve Geneeswijzen in Nederland', 1981.
- Chin-Oldenziel, 'Cursus belastingrecht EBR.6.1.1.C.b1 Algemeen', Deventer: Kluwer 2015.
- Dobson, 'An exceptional man. (2002)' BMJ : British Medical Journal.
- Due, 'Sales Taxation, Routledge and Kegan Paul', London 1957.
- Fontanarosa, Lundberg, 'Alternative medicine meets science', JAMA.
- Hahnemann, 'The Homœopathic Medical Doctrine, or Organon of the Healing Art', W.F. Wakeman 1833
- Happle, 'The essence of alternative medicine: A dermatologist's view from Germany', Archives of Dermatology (nu: JAMA Dermatology).
- Harmon-Jones, Mills, 'Cognitive Dissonance; progress on a pivotal theory in social psychology.' Washington, DC: American Psychological Association.
- Hartog, 'Toegepaste welvaartseconomie', H.E. Stenfert Kroese, Leiden 1963.
- Kaptchuk, 'The Web That Has No Weaver: Understanding Chinese Medicine', McGraw-Hill, Lincolnwood, IL 2000.
- Linde, Scholz, Ramirez, Clausius, Melchart, Jonas, 'Impact of study quality on outcome in placebo-controlled trials of homeopathy', J Clin Epidemiol.
- Maragakis, Galvez-Jimenez, 'Epidemiology and pathogenesis of amyotrophic lateral sclerosis' in Utdol Online, 2015.
- McElroy, Townsend, 'Medical Anthropology in Ecological Perspective', Boulder, Colorado: Westview Press.
- Musgrave, 'Public finance in theory and practice', McGraw — Hill, New York/London 1973.
- Nederstigt, 'De economische beoordeling van omzetbelastingen', Deventer Kuwer: 1964.
- Nusmeier, 'Btw-ontwikkelingen in de medische sector', WFR 2014/1564.

- Peeters, 'Cursus Belastingrecht' paragraaf OB.2.3.0.C.a2.
- Reman, 'A trip to Stonesville' The New Republic.
- Renckens, 'Manuele therapie is kwakzalverij', Medisch Contact.
- Reugebrink, 'Enkele beschouwingen over de neutraliteit van omzetbelasting', Kluwer Deventer 1965.
- Rutten, 'Tussen recht en wetenschap', Medisch Contact.
- Shang, Huwiler-Müntener, Nartey, Jüni, Dörig, Sterne, Pewsner en Egger, 'Are the clinical effects of homoeopathy placebo effects? Comparative study of placebo-controlled trials of homoeopathy and allopathy.', The Lancet.
- Sinnema in 'Europese gemeenschap voor kolen en staal', WFR 1958/525.
- Van Hilten en Van Kesteren in 'Omzetbelasting', FED fiscale studie 2007.
- Verhoeff in 'Een paranormaal begaafde dokter' in Medisch Contact Nr. 51/52 - 21 december 2007.
- Vroon 'Artikel 11.1g Wet OB 1968. Vrijstelling (para)medische diensten, thuiszorg en zorgboerderijen', Commentaar op NDFR.nl.
- Wolf in 'BTW en de financiering van Europa', WFR 2003/1553.
- Lauwaars en Timmermans, 'Europees recht in kort bestek', Deventer: Kluwer 2003.
- Tonelli, 'The limits of evidence-based medicine', Respir Care, 2001.
- Unschuld, 'Medicine in China: A History of Ideas', University of California Press, Berkeley 1985.
- Kaldor, 'An expenditure tax', London: 1955.
- Cnossen, 'De belasting van de toekomst', Deventer: 1978.
- Swinkels, 'De belastingplichtige in de Europese BTW (diss)', s'-Gravenhage: Koninklijke Vermande 2001

## **9.2 Jurisprudentie**

- Conclusie A-G Van Hilten, HR 17 juni 2012, nr. 12/02960, V-N 2013/51.16.
- Gerechtshof Den Haag, datum uitspraak 05-11-2013, datum publicatie 29 maart 2015, Zaaknummer 200.127.563/01.
- Hof Leeuwarden, 11 oktober 2011, nr BK 10/00270.
- Hof 's-Hertogenbosch, 11-09-2015, nr. 14/00971.
- HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.
- HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256.

- HR, 16-05-1984, zaak 22 246, BNB 1984/212.
- HvJ 1 februari 1977, nr 51/76 (VNO), BNB 1978/18.
- HvJ 10 juni 2010, zaak C-68/09, NTFR 2010/1391.
- HvJ 11 januari 2001, zaak C-76/99, NTFR 2001/181.
- HvJ 11 januari 2001, zaak C-76/99, NTFR 2001/181.
- HvJ 14 september 2000, zaak C-384/98, NTFR 200/1406.
- HvJ 14 september 2000, zaak C-384/98, V-N 2000/45.17.
- HvJ 15 november 2012, zaak C-174/11, NTFR 2013/85.
- HvJ 23 februari 1988, zaak C-353/85, Commissie tegen Verenigd Koninkrijk.
- HvJ 24 mei 1988, zaak C-122/87, Commissie tegen Italië.
- HvJ 26 februari 1986, Marshall nr. 152/84; Jur. 1986.
- HvJ 26 maart 1987, nr. 235/85; 1987/341.
- HvJ 8 oktober 1987, Kolpinghuis, nr. 80/86, Jur. 1987.
- HvJ, 08-06-2006, zaak C-106/05, LUP, V-N 2006/33.17.
- HvJ, 10 juni 2010, zaak C-262/08, V-N 2010/32.20.
- HvJ, 10 september 2002, zaak C-141/00.
- HvJ, 11 januari 2001, zaak C-76/99.
- HvJ, 13 november 1990, Marleasing, zaak C-106/89.
- HvJ, 13-03-2014, zaak C-366/12, V-N 2014/15.18.
- HvJ, 14 september 2000, zaak C-384/98, V-N 2000/45.17.
- HvJ, 18-11-2010, zaak C-156/09, V-N 2010/59.22.
- HvJ, 18-11-2010, zaak C-156/09, V-N 2013/25.22.
- HvJ, 20 november 2003, zaak C-212/01.
- HvJ, 20 november 2003, zaak C-307/01, V-N 2003/61.19.
- HvJ, 20 november 2013, zaak C-212/01, NTFR 2003/1973, FED 2004/70.
- HvJ, 20 november 2013, zaak C-212/01, Unterpertinger.
- HvJ, 20-11-2003, zaak C-307/01, d'Ambrumenil, V-N 2003/61.19.
- HvJ, 21-03-2013, zaak C-91/12.
- HvJ, 25 februari 1999, zaak C-349/96, BNB 1999/224c.
- HvJ, 6 juni 2006, zaak C-106/05, V-N 2006/33.17.
- HvJ, 6 november 2003, zaak C-45/01, V-N 2003/58.18.
- HvJ, 8 juli 1986, zaak C-73/85 (Kerrut).
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 16 september 2014, nr.14/01866, NTFR 2015/573.
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 29 mei 2015, nr.14/7383.

### 9.3 Overig

- Besluit 70/243/EGKS, EEG, Euratom, 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdrage van de lidstaten door eigen middelen van de Gemeenschappen.
- Besluit van 24 februari 2013, nr. BLKB/2013/298M.
- Bijlage 1 van Kamerstuk 29282 nr. 182, 2 december 2014, Brief van minister van volksgezondheid, welzijn en sport.
- Colijn en Sanders, 20 september 2009, in 'Dokter Bibber', waarom?' op [telegraaf.nl](http://telegraaf.nl).
- Diverse websites: [www.kwakzalverij.nl](http://www.kwakzalverij.nl), [www.utdol.com](http://www.utdol.com), <http://www.templatemonster.com>, <http://www.alternatievegeneeswijzen-overzicht.nl/>, <http://www.acupunctuur.com/> <http://noag.org/>, [www.cbs.nl](http://www.cbs.nl), [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) en [www.taxlive.nl](http://www.taxlive.nl)
- Europese Commissie, 1962: Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen.
- Journal Citation Reports, Science Edition: Thomson Reuters, 2015.
- Kamerstuk 29282 nr. 182, 2 december 2014, Brief van minister van volksgezondheid, welzijn en sport.
- Kamerstukken 2011/2012, 33 287, nr. 3, blz 13-14.
- Notitie 'De arts en niet-reguliere behandelwijzen', KNMG-publicatie, april 2008.
- Prognose bevolking; geslacht, leeftijd, herkomst en generatie, 2015-2060, Centraal Bureau voor de Statistiek.
- Rapport 'Toekomst voor de zorg' van het Centraal Bureau voor de Statistiek.
- Rapport van Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark; Brussel 1962.
- Verdrag van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957.