

10 juni
2017

Zorg voor kwaliteit

ONDERZOEK NAAR KWALITEITSNORMEN EN DE MEDISCHE
VRIJSTELLING

Naam: Tamara Stevens
Studentnummer: 371478
Scriptiebegeleider: R.N.G. van der
Paardt

Bachelor Fiscale Economie
Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics

Inhoud

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
1.2 Onderzoeksmethode en werkwijze	4
1.3 Relevantie	5
Hoofdstuk 2: Kwaliteitsnormen	6
2.1 Inleiding	6
2.2 Kwaliteitsnormen en gebruik	6
2.3 De ontwikkeling van kwaliteitsnormen	8
2.4 Relevantie	8
2.5 Samenvatting	9
Hoofdstuk 3: De medische vrijstelling in de Wet OB en de Btw-richtlijn	10
3.1 Inleiding	10
3.2 Medische vrijstelling in de Wet OB	10
3.2.1 Het Besluit	11
3.2.2 Jurisprudentie	13
3.2.3 Samenvatting	15
3.3 Btw-richtlijn	15
3.3.1 Jurisprudentie	16
3.3.2 Samenvatting	19
Hoofdstuk 4: Toepassing	20
4.1 Inleiding	20
4.2 De vrijstelling	20
4.3 De richtlijn	22
4.4 Samenvatting	22
Hoofdstuk 5: Opties	23
5.1 Inleiding	23
5.2 Binnen de huidige Btw-richtlijn en Wet OB	23
5.3 Binnen de huidige Btw-richtlijn.	24
5.4 De verruimde Btw-richtlijn	26
5.5 De gevolgen	27
5.6 Samenvatting	27
	1

Hoofdstuk 6: De conclusie	29
6.1 De conclusie	29
6.2 Aanbevelingen	30

Hoofdstuk 1: Inleiding

“Al meer dan een decennium wordt er een strijd gevoerd tussen meerdere medische dienstverleners en de staatssecretaris van Financiën over de reikwijdte van de medische BTW-vrijstelling. Op 1 april jl. is door staatssecretaris Wiebes een nieuw beleid gepubliceerd waarin hij weliswaar een deel van de strijd opgeeft, maar een deel nog steeds niet. De ongelijke behandeling blijft nog steeds en daarmee ook de strijd.”¹

De medische vrijstelling ligt al geruime tijd onder vuur en brengt de gemoederen in beweging. Het is een vrijstelling van de belasting op de toegevoegde waarde (btw) bij medische diensten. Deze vrijstelling houdt in dat degene die de dienst verricht geen btw hoeft te berekenen over deze dienst en hier ook geen btw-aangifte over hoeft te doen. Hierdoor betaalt de dienstontvanger geen btw over deze dienst. Vanwege de vrijstelling die geldt voor de verrichte dienst heeft de dienstverrichter, van rechtswege (zie art. 289 Btw-richtlijn en art. 15 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB)), geen recht op aftrek (verrekening of terugvordering) van de btw die aan hem is berekend over de aangekochte goederen en diensten die hij gebruikt heeft om deze dienst te kunnen verrichten. Ondanks het ontbreken van dit aftrekrecht is de vrijstelling in de meeste gevallen gunstig voor zowel dienstontvangers als dienstverrichters.

In art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1^o a Wet OB is de medische vrijstelling voor de heffing van omzetbelasting opgenomen. Deze bepaling is gebaseerd op art. 132 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn. Het doel van deze vrijstelling binnen de Europese Unie is dat medische diensten waarbij het gaat om de bescherming, de instandhouding of het herstel van de menselijke gezondheid vrijgesteld dienen te worden van btw-heffing. De Btw-richtlijn is slechts bindend voor het te bereiken resultaat. De lidstaten mogen dus, binnen gestelde grenzen, zelf bepalen hoe ze de Btw-richtlijn verwerken in hun nationale regelgeving. Dit houdt in dat de vorm en middelen waarin de richtlijn wordt verwerkt worden overgelaten aan de lidstaat zelf. Door de strikte uitleg van de Btw-richtlijn in de omzetbelasting is het lastig om duidelijk de grenzen te zien voor de vrijstelling. In de jurisprudentie zijn criteria geformuleerd waaraan een dienst getoetst dienen te worden om onder de vrijstelling te kunnen vallen.

Over de medische vrijstelling is, mede door de ruime definitie in de richtlijn, relatief veel jurisprudentie terug te vinden. Voornamelijk beroepsbeoefenaren, zoals homeopaten, osteopaten en chiropractors, hebben ervoor gestreden om hun diensten onder deze vrijstelling te laten vallen. De Hoge Raad (HR) en het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) hebben onder meer via arresten duidelijkheid verschaft over het vraagstuk wanneer een dienst van een beroepsbeoefenaar onder de vrijstelling valt en wanneer niet. Onderzoeken die voor andere doeleinden worden uitgevoerd dan voor de bescherming, instandhouding of het herstel van de gezondheid van de mens, vallen niet onder deze vrijstelling. Hierbij wordt niet gekeken naar wie de handeling uitvoert, maar naar de geleverde dienst. Daarbij kan gedacht worden aan een

¹ Idrissi, N. 2016

medisch onderzoek in een strafrechtelijke zaak², een onderzoek dat wordt gedaan voor een derde bijvoorbeeld bij het afsluiten van een levensverzekering³, DNA-onderzoek om de biologische verwantschap vast te stellen⁴ of de medewerking in een onderzoeksopdracht van een farmaceutisch bedrijf⁵.

Een onderzoek dat in de regel ook niet vrijgesteld is, is het onderzoek naar de kwaliteitsnormen in de gezondheidszorg. Onder deze kwaliteitsnormen vallen onder andere de hygiëne-eisen waaraan een ziekenhuis moet voldoen, de controle op uitgifte van bepaalde medicijnen en hoe met infecties wordt omgegaan.

Op het eerste gezicht lijkt onderzoek naar de kwaliteitsnormen van een ziekenhuis in het belang van de zorg. Indirect zorgen deze normen er namelijk voor dat het herstel van de menselijke gezondheid sneller, beter en veiliger verloopt. Dit is een eigenschap die voor de vrijstelling van de btw-heffing van belang is.⁶ Desondanks zijn deze onderzoeken niet vrijgesteld van btw-heffing. Dit maakt het interessant om het onderzoek naar kwaliteitsnormen onder de loep te nemen en na te gaan waarom het niet onder de vrijstelling valt. Daarnaast is het interessant om te bekijken of hiermee een basis kan worden gevormd voor een mogelijke aanpassing van de medische vrijstelling. Daarbij kan gedacht worden aan een verruiming van de medische vrijstelling in de Wet OB, mits dit wordt toegelaten in de Btw-richtlijn, maar ook aan een aanpassing in de vormgeving van de medische vrijstelling in de Btw-richtlijn. De probleemstelling luidt dan ook:

“Het onderzoek naar kwaliteitsnormen moet onder art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1^o a Wet op de omzetbelasting 1968 vallen indien de Btw-richtlijn hier ruimte voor biedt.”

1.2 Onderzoeksmethode en werkwijze

De probleemstelling wordt behandeld aan de hand van een kwalitatief onderzoek doormiddel van de bestaande literatuur en jurisprudentie die is geweest door de HR en HvJ. Dit wordt gedaan aan de hand van de volgende vier verschillende aspecten:

2. Kwaliteitsnormen. In het tweede hoofdstuk wordt ingegaan op de inhoud en de relevantie van kwaliteitsnormen. Daarnaast wordt besproken door wie deze onderzoeken worden uitgevoerd.
3. De medische vrijstelling in de Wet OB en de Btw-richtlijn. Aan de hand van jurisprudentie wordt nagegaan aan welke voorwaarden een dienst wordt getoetst om te bepalen of deze wel of niet is vrijgesteld van de btw-heffing. Hierbij is onderscheid gemaakt tussen jurisprudentie vanuit Nederland en vanuit Europa.

² Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

³ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

⁴ HvJ EG 14 september 2000, nr. C-384/98, V-N 2000/45.17

⁵ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

⁶ Rubrech, J., & Stuyling de Lange, G. 2010

4. Toepassing. De kennis die is opgedaan in het tweede en derde hoofdstuk zal hier toegepast worden op het vraagstuk of onderzoek naar kwaliteitsnormen in de medische vrijstelling zou moeten vallen.
5. Opties. Er zal in dit hoofdstuk een analyse worden gemaakt van de opties in de Wet OB en de Btw-richtlijn voor het onderzoek naar kwaliteitsnormen naast de medische vrijstelling. Ook wordt gekeken naar een verruiming van de Wet OB en de Btw-richtlijn.
6. Conclusie. In de conclusie zal in worden gegaan op de probleemstelling en uiteen worden gezet of de probleemstelling moet worden aangenomen of moet worden verworpen. Daarnaast worden er aanbevelingen gegeven voor verder onderzoek.

1.3 Relevantie

De relevantie bij dit paper ligt in het onderzoek naar de aanpassing van de medische vrijstelling in de Wet OB. Hierbij wordt gekeken naar de beredenering van de HR waarom de onderzoeken naar kwaliteitsnormen niet onder deze vrijstelling vallen. De onderzoeken naar kwaliteitsnormen kunnen gebruikt worden bij de argumentatie waarom de medische vrijstelling aangepast moet worden. Bij deze aanpassing valt te denken aan een lager tarief voor dit soort diensten en een behoudt van de huidige vrijstelling, een verruiming van de medische vrijstelling, mits dit mogelijk is binnen de Btw-richtlijn, of bijvoorbeeld een ander systeem voor de medische vrijstelling in de Btw-richtlijn dat de huidige vrijstelling vervangt.

Daarnaast heeft het voor de dienstontvanger ook relevantie als deze onderzoeken onder de vrijstelling vallen. Meestal zijn deze onderzoeken namelijk arbeidsintensief en van rechtswege (zie art. 1 Wet OB) hoeft over arbeid geen btw afgedragen te worden en is de optie om de btw terug te vorderen ook niet aanwezig. Dit betekent dat op het moment dat deze onderzoeken onder de medische vrijstelling zouden vallen het geen negatief financieel effect heeft voor de dienstverrichter, maar voor de dienstontvangers wel een financieel positief effect. Voor de dienstverrichter is het niet negatief, omdat over arbeid geen btw gerekend wordt. Waardoor de vrijstelling niets verandert. Over de dienst die de dienstverrichter verkoopt aan de dienstontvanger zal geen btw meer hoeven te worden betaald, waardoor deze dienst goedkoper wordt. Dit is een positief effect voor de dienstontvanger.

Hoofdstuk 2: Kwaliteitsnormen

2.1 Inleiding

Kwaliteitsnormen worden opgesteld voor verschillende sectoren en/of disciplines en zijn er in vele soorten en maten. Beelden van Kwaliteit heeft bijvoorbeeld kwaliteitsnormen opgesteld voor instellingen voor gehandicapten en ouderen⁷. ISO 9001 is een private onderneming die certificaten uit geeft waarmee aangetoond wordt dat een bedrijf in staat is om in te gaan op de eis van de klant, constante kwaliteitsverbetering ambieert en zich aan de wet- en regelgeving houdt omtrent het product en de organisatie⁸. Deze certificaten horen niet bij een specifieke sector. Ook in andere sectoren dan de zorgsector spelen kwaliteitsnormen dus een rol. Desondanks is de urgentie van deze normen in de zorg hoger. In de zorg gaat het om het leven van de patiënt of het risico dat een dienstverrichter loopt. De gevolgen van een fout die gemaakt wordt door het niet juist toepassen van een norm, kunnen een grote negatieve impact hebben op het welzijn van een persoon. Deze impact zal groter zijn dan wanneer niet volledig op de eisen van een klant kan worden in gegaan. In tegenstelling tot de ondernemingssector zijn ziekenhuizen grotendeels verplicht om aan de kwaliteitsnormen te voldoen op basis van de kwaliteitsindicatoren van de Inspectie voor de Gezondheidszorg (IGZ)⁹.

De focus van dit onderzoek ligt op het onderzoek naar kwaliteitsnormen in ziekenhuizen. Het onderzoek naar kwaliteitsnormen binnen andere sectoren en/of disciplines wordt niet meegenomen. Niet alle onderzoeken naar kwaliteitsnormen worden namelijk voor medische doeleinden gedaan. Die onderzoeken komen daarom helemaal niet in aanmerking voor de vrijstelling van de btw-heffing op grond van art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1^o a Wet OB en worden derhalve buiten beschouwing gelaten. Daarnaast komen veel kwaliteitsnormen die in ziekenhuizen worden gebruikt overeen met kwaliteitsnormen die bij andere zorginstellingen worden gebruikt, waardoor de strekking hetzelfde zal zijn.

Om een goed beeld te krijgen van het onderzoek naar kwaliteitsnormen wordt in de volgende paragrafen gekeken wat kwaliteitsnormen precies inhouden, waarvoor ze gebruikt worden, wie de kwaliteitsnormen onderzoeken en waarom deze normen relevant zijn.

2.2 Kwaliteitsnormen en gebruik

Kwaliteitsnormen geven een indicatie van de kwaliteit waaraan een bepaald facet van de zorg moet voldoen. Dit facet kan verschillende onderdelen van de zorg omvatten, zoals hygiëne, het aantal ligdagen van patiënten op de intensive care en het management. Voor de kwaliteitsnorm wordt meestal een bandbreedte opgesteld om te bepalen binnen welke grenzen een ziekenhuis op een specifiek gebied moet scoren. Deze bandbreedte wordt vastgesteld door de uitkomsten

⁷ www.beeldenvankwaliteit.nl

⁸ www.iso.org

⁹ www.igz.nl

van metingen in verschillende ziekenhuizen te vergelijken met betrekking tot het onderdeel waarvoor de kwaliteitsnorm geldt of door onderzoek waaruit blijkt welke grenzen optimaal zijn. Een ziekenhuis moet tussen de boven- en ondergrens zitten, waarbij met name de ondergrens van belang is. Op het moment dat een ziekenhuis deze grens overschrijdt, wordt niet voldaan aan de kwaliteitsnorm en kan dit gevaren met zich meebrengen.

Bij het ontwikkelen en implementeren van kwaliteitsnormen spelen het Nederlands Instituut voor Accreditatie in de Zorg (NIAZ) en de Veiligheidsagenda een grote rol en zij hebben een groot draagvlak bij ziekenhuizen. Daarnaast zijn er verscheidene organisaties die kwaliteitsnormen opstellen voor kleine specialismes in de zorg, zoals de Nederlandse Vereniging voor Obstetrie en Gynaecologie, die kwaliteitsnormen voor de behandeling van obstetrie en gynaecologie heeft opgesteld (NVOG (2005)), de Zorgstandaard kanker, die kwaliteitsnormen opgesteld voor de zorg en behandeling van kanker, en de Nederlandse Diabetes Federatie Zorgstandaard Diabetes, welke normen opstelt voor de omgang met diabetes.

Het NIAZ maakt gebruik van het Internationaal Accreditatieprogramma NIAZ-Qmentum. Dit programma doorloopt een accreditatiecyclus en biedt ondersteuning bij het voorbereiden en uitzetten van zelfevaluatievragenlijsten in de organisatie. Op basis van de resultaten van de vragenlijsten wordt een actieplan opgesteld met punten waaraan de instelling moet gaan werken. Het NIAZ wil met behulp van dit programma derden het vertrouwen geven dat ze met een veilige en goed georganiseerde instelling te maken hebben en het wil dit vertrouwen ook waarborgen. Het programma richt zich dus op de gehele instelling. Geen van de normen die het programma gebruikt zijn rechtstreeks opgenomen in de indicatoren van de IGZ. Dit maakt de participatie aan het NIAZ-programma volledig vrijwillig.

Het tweede grote programma is de Veiligheidsagenda. De Veiligheidsagenda wordt gezien als het voormalige veiligheidsprogramma en bestaat uit twee onderdelen, namelijk het veiligheidsmanagementsysteem (VMS) en tien belangrijke thema's. De Veiligheidsagenda legt de focus op patiëntveiligheid. Het VMS speelt hier een belangrijke rol in, omdat dit managementsysteem continue risico's signaleert, verbeteringen doorvoert en het beleid vastlegt, evalueert en aanpast. Het managementsysteem houdt in het ziekenhuis dertien uiteenlopende onderdelen, die gebaseerd zijn op verschillende kwaliteitsnormen, in de gaten. Hierbij kan gedacht worden aan het risicobewustzijn van de medewerkers, maar ook aan de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur. Daarnaast worden met de Veiligheidsagenda nog tien belangrijke thema's in de gaten gehouden. Deze thema's zijn gesignaleerd met behulp van een vijfjarig onderzoek van Het Nederlands instituut voor onderzoek van de gezondheidszorg en het onderzoeksinstituut EMGO en kenmerken zich als thema's waarbij veel schade vermeden kan worden.¹⁰ Een deel van de kwaliteitsnormen die via de Veiligheidsagenda worden gecontroleerd, worden inmiddels ook door de IGZ gecontroleerd. Aangezien de IGZ deze normen heeft opgenomen, moeten ziekenhuizen aan deze normen voldoen, ongeacht of zij

¹⁰ de Blok, C., Koster, E., Schilp, J., & Wagner, C. 2013

daarnaast ook deelnemen aan de Veiligheidsagenda.

2.3 De ontwikkeling van kwaliteitsnormen

Kwaliteitsnormen worden opgesteld door specialisten in ziekenhuizen om zo de kwaliteit te handhaven en te verbeteren. Deze specialisten kunnen worden verdeeld in twee groepen: specialisten met een BIG-registratie en specialisten zonder BIG-registratie.¹¹ In eerste instantie worden deze normen ontwikkeld, omdat de basiskwaliteit niet voldoende is. Indien de norm specifiek moet gelden voor de medische zorg, wordt deze ontwikkeld door een medisch specialist (arts of verpleegkundige) die expertise heeft op het desbetreffende gebied. Dit zal een medisch specialist zijn met een BIG-registratie. Als het om een managementprobleem gaat, wordt hiernaar gekeken door een werknemer die een managementfunctie bekleedt. Hierbij ligt het minder voor de hand dat deze werknemer een BIG-registratie heeft. Ook bij de ontwikkeling van de kwaliteitsnormen van het NIAZ is sprake geweest van een samenwerking tussen specialisten met en zonder BIG-registratie. Het NIAZ is opgezet door de International Health Development Foundation (IHDF) in samenwerking met acht verschillende ziekenhuizen. Door deze samenwerking is het voor het NIAZ mogelijk geweest om alle kwaliteitsnormen te laten ontwikkelen door medische en niet-medische specialisten. Daarnaast worden ook de controles die bij het programma van het NIAZ horen door zowel specialisten met als zonder een BIG-registratie op dat vakgebied uitgevoerd.

De Veiligheidsagenda bestaat uit twee onderdelen die beide los van elkaar zijn ontwikkeld. Het VMS is ontstaan naar aanleiding van een onderzoek van Shell-topman Rein Willems. Hij was van mening dat het VMS de reeds ontwikkelde kwaliteitsnormen van het NIAZ als basis voor het systeem moest gebruiken. Hierdoor is een overlap ontstaan tussen de kwaliteitsnormen die worden gebruikt bij NIAZ en VMS. Daarnaast is dit systeem verder uitgebreid met kennis van buiten de zorgsector. Vooral de aanpak die gehanteerd wordt bij het onderdeel risicobeperking heeft veel weg van de aanpak die Willems zelf ook hanteerde in het zakenleven.

De tien thema's waarmee de Veiligheidsagenda werkt zijn ontwikkeld op basis van het onderzoek van NIVEL/EMGO. Deze thema's worden voornamelijk onderzocht door docenten en professoren met expertise op het desbetreffende gebied en niet door medische dienstverleners uit de zorg.

Bij organisaties die zich richten op een bepaald specialisme worden de kwaliteitsnormen opgesteld en onderzocht door medische specialisten op dat gebied. Deze specialisten hebben een BIG-registratie.

2.4 Relevantie

Naast het feit dat kwaliteitsnormen zijn ontwikkeld om de zorg beter, veiliger en sneller te

¹¹ Het BIG-register geeft de bevoegdheid aan van een zorgverlener. Alleen als aan bepaalde voorwaarden is voldaan kan een zorgverlener in het register worden geregistreerd. Een voorwaarde is bijvoorbeeld dat er een BIG-geregistreerde opleiding moet zijn voldaan.

maken en te houden, hebben ze ook vanuit andere invalshoeken relevantie. Voor een ziekenhuis heeft het namelijk ook commerciële relevantie om wel of niet te voldoen aan de kwaliteitsnormen. De kwaliteitsindicatoren van de IGZ zijn (online) beschikbaar voor het grote publiek. Mocht een ziekenhuis laag scoren op deze indicatoren, omdat aan bepaalde kwaliteitsnormen niet genoeg aandacht is besteed, dan kan dit negatieve publiciteit opleveren. Hierdoor zullen dienstontvangers geneigd zijn om naar een ander ziekenhuis te gaan. Daarnaast kunnen ook de zorgverzekeraars een ziekenhuis dat slecht scoort tegenwerken door een negatief advies te geven over dat ziekenhuis of door samenwerking met het ziekenhuis uit te sluiten. Waardoor ziekenhuizen die niet aantonen aan de normen te voldoen automatisch weg worden gefilterd. Dit effect kan ook worden omgedraaid. Als een ziekenhuis goed scoort of bijvoorbeeld een NIAZ-certificaat heeft behaald, kan dit juist gebruikt worden bij de marketing van het ziekenhuis. Dit kan een patiënt extra vertrouwen geven om naar dat ziekenhuis te gaan. Bij veel ziekenhuizen staat dan ook op de site vermeld welke certificaten zijn behaald of aan welke programma's is deelgenomen. Dit is bijvoorbeeld te zien bij het Spaarne Ziekenhuis waarbij op de site uitgebreid wordt besproken dat dit ziekenhuis het NIAZ-kwaliteitskeurmerk opnieuw heeft ontvangen. Waarbij ook alle sterke punten van het ziekenhuis nog eens worden belicht.¹²

2.5 Samenvatting

Kwaliteitsnormen in ziekenhuizen kunnen voor verschillende facetten van de zorg ontwikkeld worden en zorgen ervoor dat de kwaliteit van het betreffende facet verbetert, waardoor uiteindelijk de kwaliteit van de zorg toeneemt. Het NIAZ en de Veiligheidsagenda ontwikkelen kwaliteitsnormen voor verschillende onderdelen van de zorg en hebben bij de ziekenhuizen het grootste draagvlak. Daarnaast zijn er een aantal kleine organisaties die kwaliteitsnormen ontwikkelen voor een bepaald specialisme. Zowel bij de grote als bij de kleine organisaties worden de kwaliteitsnormen ontwikkeld door specialisten die werkzaam zijn binnen het gebied waarop de normen betrekking hebben.

Naast het feit dat de kwaliteitsnormen zijn ontwikkeld om de zorg beter, veiliger en sneller te maken en te houden, kunnen ze ook positieve of negatieve publiciteit voor ziekenhuizen genereren.

Kortom, kwaliteitsnormen zijn van belang voor de zorg die in ziekenhuizen verleend wordt.

¹² www.spaarneziekenhuis.nl

Hoofdstuk 3: De medische vrijstelling in de Wet OB en de Btw-richtlijn

3.1 Inleiding

Om te bepalen of een dienst onder art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1^o a Wet OB of art. 132 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn valt, zijn er verscheidende criteria waaraan getoetst moet worden. De afbakening van de medische vrijstelling vindt plaats op verschillende niveaus, namelijk op landelijk niveau via de HR en op Europees niveau via het HvJ.

De HR is een cassatierechter. Dit houdt in dat wanneer een cassatieberoep wordt ingesteld¹³, uitsluitend wordt gekeken of het recht in een eerder stadium door de rechtbank en het Hof goed is toegepast op het bestaande feitencomplex. Daarnaast kunnen door lagere rechters ook prejudiciële vragen¹⁴ aan de HR worden gesteld. De HR kijkt naar de toepassing van het recht, waardoor uit de jurisprudentie¹⁵ kan worden opgemaakt waaraan een dienst wordt getoetst.

Het HvJ gaat over de naleving van het recht van de Europese Unie (EU-recht). Onder het EU-recht valt ook de Btw-richtlijn. Het HvJ doet uitspraak over de naleving van het primair en afgeleid recht van de lidstaten. Daarnaast kunnen nationale rechters die twifelen over de interpretatie van bepaalde woorden of zinnen in het EU-recht daar extra uitleg over vragen door prejudiciële vragen te stellen.

Om de toetsingscriteria te achterhalen, wordt eerst aan de hand van het Besluit dat is opgesteld door de staatssecretaris van Financiën en de jurisprudentie naar de medische vrijstelling in de Wet OB gekeken. Vervolgens wordt de medische vrijstelling in de Btw-richtlijn bekeken. Hierbij wordt gekeken naar de jurisprudentie die gecreëerd is door het HvJ. De toetsingscriteria worden bekeken vanuit een brede invalshoek. Dit houdt in dat de focus niet ligt op het onderzoek van kwaliteitsnormen, maar dat wordt gekeken naar verschillende diensten die worden verricht.

3.2 Medische vrijstelling in de Wet OB

In Nederland is de medische vrijstelling verwerkt in de Wet OB. Op basis van de Wet OB wordt belasting geheven over het leveren van een goed of dienst (art. 1 Wet OB). Het tarief van de heffing kan verschillen, dit kan namelijk 0%, 6% of 21% zijn. Daarnaast kan de levering van een goed of dienst ook worden vrijgesteld van de btw-heffing. Dit is het geval bij medische diensten die onder de medische vrijstelling vallen. Op basis van jurisprudentie van de HR en het HvJ is door de minister van Financiën een besluit opgesteld met criteria waaraan een dienst moet voldoen om onder deze vrijstelling te vallen. Dit Besluit is niet bindend voor de HR of

¹³ In cassatieberoep gaan is mogelijk op het moment dat een partij het niet eens is met de uitspraak van de rechter of het Hof en het idee heeft dat het recht niet goed wordt toegepast. Van belang is hier dat aan het feitencomplex niets meer wordt veranderd op het moment dat er in cassatie wordt gegaan.

¹⁴ De vraag die door een rechter wordt gesteld waarbij het gaat om uitleg over een rechtsregel.

¹⁵ Onder jurisprudentie vallen alle uitspraken (arresten en vonnissen) die door, in dit geval, de HR zijn gedaan. Jurisprudentie is een belangrijke bron van recht doordat men rechtsregels uit de jurisprudentie kan halen.

het HvJ, maar is wel een leidraad voor de dienstverrichters en dienstontvangers in Nederland. Indien de HR of het HvJ een uitspraak doet waarin nieuwe criteria worden benoemd of een criterium gewijzigd wordt, moet het Besluit ook worden gewijzigd. Om een helder beeld te krijgen van de manier waarop deze criteria worden toegepast bij het toetsen van een dienst, wordt hierna eerst het meest recente Besluit behandeld en vervolgens worden twee arresten besproken.

3.2.1 Het Besluit

Het Besluit kan worden gezien als een leidraad voor dienstverrichters en dienstontvangers. Met behulp van deze leidraad kunnen zij nagaan of de dienst die zij verrichten of ontvangen onder de medische vrijstelling kan vallen. In het Besluit staan de volgende vijf punten genoemd waaraan de dienst moet voldoen om vrijgesteld te worden van btw-heffing:

1. *“De diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG; en”¹⁶*
2. *“De diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens; en”¹⁷*
3. *“De beroepsbeoefenaren zijn in het daartoe ingestelde register ingeschreven (voor zover de Wet BIG daarin voorziet); en”¹⁸*
4. *“De verrichte diensten behoren tot het deskundigheidsgebied van de betreffende beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding; en”¹⁹*
5. *“Het gaat om diensten verricht aan de individuele patiënt.”²⁰*

Hierna worden deze punten verder gespecificeerd, om zo een beeld te krijgen wat er precies mee bedoeld wordt.

1. Het eerste criterium is terug te vinden in art. 3 van de Wet op de Beroepen in de Individuele Gezondheidszorg (Wet BIG). In art. 3 lid 1 staat een lijst waarin alle deskundigen zijn opgenomen die onder de Wet BIG vallen. De beroepsbeoefenaren die hieronder vallen zijn:
 - Arts
 - Tandarts
 - Apotheker
 - Gezondheidszorgpsycholoog
 - Psychotherapeut
 - Fysiotherapeut
 - Verloskundige

¹⁶ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

¹⁷ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

¹⁸ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

¹⁹ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

²⁰ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

- Verpleegkundige

Daarnaast komen er ook beroepen terug in art. 34 Wet BIG. Hier zal bij punt 3 verder op worden ingegaan.

2. De vrijstelling geldt voor diensten die de gezondheidskundige verzorging van de mens betreffen. De gezondheidskundige verzorging van de mens wordt gedefinieerd als een therapeutische handeling die de bescherming van de gezondheid als doel heeft. Hieronder valt het in stand houden, herstellen, of genezen van de gezondheid. Daarnaast is de vrijstelling ook van toepassing bij een behandeling die preventief van aard is. Als een dienst door een derde (géén medische beroepsbeoefenaar) wordt verricht, kan deze handeling ook onder de vrijstelling vallen. Dit is het geval als deze dienst onderdeel is van een medische handeling die wel onder de medische vrijstelling valt en naar zijn aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel uitmaakt van de medische behandeling waarbij de ene stadium niet kan slagen zonder de andere.²¹

Op het moment dat een cosmetische ingreep een therapeutisch doel heeft, kan deze ingreep vrijgesteld zijn van btw-heffing op basis van de medische vrijstelling. Voor de beroepsbeoefenaar van deze cosmetische ingreep is het van belang om in de administratie bij te houden of een ingreep die heeft plaatsgevonden, de gezondheidskundige verzorging van de mens betreft of de verfraaiing van het uiterlijk. Hierbij is het doeleinde van de behandeling zeer relevant. Een behandeling ter verfraaiing van het uiterlijk is niet vrijgesteld van btw-heffing. Deze redenering kan op meer deskundigheidsvlakken worden toegepast.

Een behandeling kan niet worden opgesplitst in een vrijgesteld deel en een belast deel. Op het moment dat het meest wezenlijke of kenmerkende deel van de behandeling een reguliere behandeling is, mag de gehele behandeling worden vrijgesteld van btw-heffing. Is een wezenlijk of kenmerkend deel van de behandeling een niet-reguliere behandeling²², dan is de gehele behandeling niet vrijgesteld. De administratie hiervan zal door de dienstverrichter zelf moeten worden bijgehouden.

3. Een beroepsbeoefenaar kan opteren voor de medische vrijstelling als het om handelingen gaat die behoren tot zijn deskundigheidsgebied zoals omschreven in de Wet BIG. De Wet BIG geeft alleen een beschrijving van de deskundigheidsgebieden die vernoemd zijn in art. 3 Wet BIG. Naast art. 3 Wet BIG zijn er ook deskundigheidsgebieden die in art. 34 Wet BIG vallen. Deze gebieden zijn nader gedefinieerd in de Algemene Maatregel van Bestuur (AMvB) en kunnen ook opteren voor de medische vrijstelling.

Onder het deskundigheidsgebied van een arts vallen alle gezondheidskunde handelingen die zijn gericht op het behoeden voor en het genezen van ziekten en het beoordelen van de gezondheidstoestand van de mens. Hieronder wordt ook verstaan de niet-reguliere dan wel alternatieve handeling.

²¹ HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1252

²² Onder niet-reguliere behandelingen vallen acupunctuur, osteopathie, chiropractici, biologische en natuurlijke geneeskunde, neuraal therapie en regulatietherapie.

Met dit punt wordt voorkomen dat bijvoorbeeld een arts die naast het praktiseren van zijn of haar beroep de vrijstelling nog in andere situaties kan gebruiken. Bijvoorbeeld als de arts ook nog een kleine winkel heeft waar hij kleding verkoopt. Hierover zal gewoon een tarief van 21% btw moeten worden afgedragen.

4. Medische beroepsbeoefenaren die niet onder het bereik van de Wet BIG vallen en Wet BIG-beroepsbeoefenaren die zich buiten hun deskundigheidsgebied bezighouden met gezondheidkundige verzorging van de mens, kunnen soms de vrijstelling toepassen op die diensten. Hiervoor moeten de diensten beroep kunnen doen op het fiscale neutraliteitsbeginsel. Daar kan beroep op worden gedaan op het moment dat de beroepsbeoefenaar zich bezighoudt met de gezondheidkundige verzorging van de mens en aantoonbare beroepskwalificaties heeft waardoor de dienst een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft als bij de BIG-geregistreerde. De beroepskwalificaties zijn nader uiteengezet in het Besluit.
5. De dienst kan alleen onder de vrijstelling vallen op het moment dat de behandeling aan een individu wordt gegeven. Hierbij is het van belang dat er rechtstreeks contact is tussen de patiënt en de dienstverrichter. Het kan hierbij gaan om persoonlijk contact tijdens een spreekuur, maar ook om contact via de mail of telefoon. Ook het contact tussen medische beroepsbeoefenaren onderling voor de behandeling van een individu valt onder de vrijstelling.

Op een website waarbij algemene medische informatie wordt verstrekt is dus geen sprake van rechtstreeks contact. Ook computerprogramma's die na het invullen van een vragenlijst een diagnose of advies opstellen, vallen niet onder de diensten die aan een individu worden verricht.

3.2.2 Jurisprudentie

Arrest Medische tatoeëerder²³

Dit arrest betreft een tatoeëerder die van rechtswege (art. 7 lid 1 Wet OB) wordt gekenmerkt als een ondernemer en daarom omzetbelasting moet afdragen. De tatoeëerder tatoeëert in het ziekenhuis patiënten in opdracht van plastisch chirurgen. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om in de huid aanwezige wijnvlekken of om brandwonden. De tatoeëerder valt onder de verantwoordelijkheid van een chirurg en verricht deze handelingen in samenwerking met die chirurg. Ook krijgt hij hier een vergoeding voor.

De tatoeëerder is niet ingeschreven in het BIG-register en hij heeft ook geen opleiding gevolgd zoals door de Wet BIG wordt voorgeschreven. Dit komt omdat er simpelweg geen geregistreerde opleiding bestaat voor medisch tatoeëren. Hij heeft zijn expertise door eigen ervaring en kennis opgebouwd. Desondanks heeft de toetsing van het Hof en de HR uitgewezen dat deze medische tatoeëerder onder de medische vrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel g sub

²³ HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1252

1^o a Wet OB valt. Hierdoor hoeft hij als ondernemer geen omzetbelasting af te dragen over deze behandeling. Dit komt omdat voldaan is aan twee verschillende criteria. Ten eerste vinden de behandelingen van de tatoeëerder uitsluitend op verzoek plaats waarbij de tatoeëerder onder de verantwoordelijkheid van een plastisch chirurg valt. Om deze reden kan de behandeling gelijk worden gesteld aan de kwaliteiten van plastisch chirurgen, met name als de bijzondere kwaliteiten van de tatoeëerder in acht worden genomen. Vanwege deze gelijkstelling, moeten de werkzaamheden van de medische tatoeëerder ook onder art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1^o a Wet OB vallen. Ten tweede wordt gerefereerd aan rechtspraak van het HvJ, waarbij naar voren is gekomen dat als sprake is van een gezondheidkundige behandeling van de mens met een therapeutisch doel, alle onderdelen van de behandeling worden geclassificeerd als gezondheidkundige behandeling.²⁴ Daarbij wordt nergens genoemd dat alle onderdelen van de behandeling uitgevoerd moeten worden door medisch personeel. De behandeling die de tatoeëerder uitvoert en die deel uitmaakt van een gezondheidkundige behandeling met een therapeutisch doel, valt onder deze rechtsspraak.

Arrest Homeopathie²⁵

Bij dit arrest is de belanghebbende een gediplomeerde verpleegkundige die sinds 2000 in het BIG-register vermeld staat. Naast een verpleegkundige opleiding heeft zij ook een opleiding gevolgd tot klassiek kinetisch homeopaat. Deze opleiding is erkend door verschillende beroepsverenigingen, maar niet vermeld als een hbo-opleiding. De belanghebbende oefent als klassiek homeopaat zelfstandig een praktijk uit. Hierbij is het de vraag of de dienst die de belanghebbende vanuit de praktijk verricht, vrijgesteld is onder art. 11 lid 1 onderdeel g lid 1^o a Wet OB. Op basis van eerdere arresten zijn de volgende criteria naar voren gekomen waaraan deze dienst in dit geval zou moeten voldoen:

- a. *“De aanvullende opleiding ten minste enige relatie heeft met de gevolgde BIG-opleiding; en*
- b. *De diensten (zouden) zijn vrijgesteld als die diensten door een beroepsbeoefenaar met een andere BIG-opleiding (zouden) worden verricht; en*
- c. *De diensten zijn aan te merken als gezondheidkundige verzorging van de mens.”²⁶*

Als deze criteria vervolgens worden toegepast op deze zaak, betekent dat het volgende:

- a. Er is geen reden dat deze homeopathische behandeling niet tot het gebied van deskundigheid van de verpleegkundige kan worden gerekend, zoals bedoeld in art. 33 Wet BIG. De patiënt zal de homeopathische behandeling zien als een alternatief voor de reguliere verplegingszorg. Een behandeling die naast de reguliere behandeling mogelijk is of in plaats van deze behandeling wordt uitgevoerd. Vanuit dit oogpunt kan

²⁴ HvJ EU 18 november 2010, nr. C-156/09

²⁵ Hof Amsterdam 1 december 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:5132

²⁶ Hof Amsterdam 1 december 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:5132 onderdeel 5.5

gezegd worden dat sprake is van enige relatie tussen de homeopathische opleiding en de verpleegkundige opleiding.

- b. Artsen die dezelfde opleiding voor homeopathie hebben genoten als de belanghebbende, kunnen de homeopathische behandeling wel onder de vrijstelling laten vallen. Doordat de artsen een andere BIG-opleiding hebben gevolgd dan de verpleegkundige, ontstaat een verschil in behandeling van dezelfde dienst.
- c. Deze behandeling wordt gedaan met als doel de gezondheid te beschermen. Hierdoor kan de behandeling worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging van de mens.

Naast deze drie punten wordt ook aandacht besteed aan de fiscale neutraliteit en het Solleveld arrest²⁷. De fiscale neutraliteit richt zich op gelijke hantering in de vrijstelling van diensten die door de dienstontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau hebben. Een gelijkwaardig kwaliteitsniveau betekent hierbij niet dat de dienstverleners allemaal dezelfde opleidingsachtergrond hebben. Het gaat erom dat de dienstverlener, met betrekking tot het verrichten van de medische verzorging, een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft als een arts bij wie de dienst wel is vrijgesteld van btw-heffing. Het gelijkwaardige kwaliteitsniveau kan hier worden aangetoond doordat dezelfde opleiding is genoten voor de dienst. Er mag dan van worden uitgegaan dat de kwaliteit van de dienst hetzelfde is, waardoor op grond van het neutraliteitsbeginsel volgt dat deze dienst wordt vrijgesteld onder art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1^o a Wet OB.

3.2.3 Samenvatting

Uit het Besluit en de arresten komt naar voren dat de Wet BIG een belangrijke rol speelt in het toetsingsproces om te bepalen of een dienst onder de medische vrijstelling valt. De Wet BIG zorgt ervoor dat in de zorg een bepaalde kwaliteit gehandhaafd wordt. Tevens wordt aangegeven dat het alleen mogelijk is om onder de vrijstelling te vallen als de dienst zich richt op de behandeling van een individu.

In Nederland is een dienst conform de Btw-richtlijn vrijgesteld op het moment dat een behandeling verricht wordt ten behoeve van de bescherming, de instandhouding of het herstel van de gezondheid. De dienst is ook vrijgesteld als de behandeling preventief van aard is of een therapeutisch doel heeft.

3.3 Btw-richtlijn

De medische vrijstelling is opgenomen in art. 132 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn. Deze richtlijn is opgesteld door de Europese Unie ten behoeve van harmonisatie van de markt. De richtlijn moet ervoor zorgen dat in alle lidstaten van de Europese Unie een meer uniform btw-systeem

²⁷ HvJ EG, 27 april 2006, C-443/04

wordt gehandhaafd. De richtlijn geeft, zoals eerder genoemd, een te bereiken doel aan, namelijk dat medische diensten waarbij het gaat om de bescherming, de instandhouding of het herstel van de menselijke gezondheid, vrijgesteld dienen te worden van btw-heffing. De lidstaten zijn, binnen bepaalde grenzen, vrij om te bepalen hoe zij dit doel behalen. Deze grenzen worden afgebakend door de Btw-richtlijn en de jurisprudentie hierover die voortkomt uit de prejudiciële vragen aan het HvJ. Vanwege de grote hoeveelheid jurisprudentie op dit gebied, zijn slechts een paar toonaangevende arresten uitgekozen die hier behandeld worden.

De Btw-richtlijn noemt twee vereisten waaraan een dienst moet voldoen om onder de medische vrijstelling te vallen. Ten eerste moet het een behandeling zijn op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens. Ten tweede moet de behandeling plaatsvinden in de uitoefening van een (para)medisch beroep. Aan de hand van jurisprudentie worden deze twee voorwaarden verder gespecificeerd, net als het begrip fiscale neutraliteit. Dit begrip staat niet als zodanig in de medische vrijstelling genoemd, maar de lidstaten dienen hier wel rekening mee te houden.

In 2007 is een nieuw voorstel aangenomen ten aanzien van de btw-wetgeving van de Europese Unie, waarbij de Zesde Richtlijn is vervangen door de Btw-richtlijn. Aangezien deze verandering recent heeft plaatsgevonden, wordt in veel jurisprudenties over de medische vrijstelling nog gesproken over art. 13 onderdeel a lid 1 sub b, c, d, e van de Zesde Richtlijn. In dit artikel staat, op kleine details en een andere formulering na, hetzelfde voor wat betreft de medische vrijstelling. In de jurisprudentie die hierna besproken wordt, kan dus voor art. 13 onderdeel a lid 1 sub b, c, d, e van de Zesde Richtlijn ook art. 132 lid 1 van de Btw-richtlijn gelezen worden.

3.3.1 Jurisprudentie

De jurisprudentie is opgedeeld in drie verschillende subgroepen:

- De gezondheidskundige verzorging van de mens
- Natuurlijk persoon versus lichaam²⁸
- De fiscale neutraliteit

Hier is voor gekozen, omdat zo duidelijk kan worden aangegeven waar een dienst of behandeling aan moet voldoen of waar deze aan getoetst wordt.

De gezondheidskundige verzorging van de mens

Arrest Commissie tegen Italië²⁹

In deze zaak kwam een verschil in de interpretatie van de Zesde Richtlijn naar voren. Italië had deze richtlijn overgenomen, maar hier een ruimere interpretatie aan gegeven door de Italiaanse vertaling van art. 13 onderdeel a lid 1 sub c Zesde Richtlijn niet toe te spitsen op de mens. Dit resulteerde erin dat een dierenarts in Italië ook opteerde voor deze vrijstelling en hier volgens

²⁸ Met lichaam wordt een rechtslichaam bedoeld.

²⁹ HvJ EG 24 mei 1988, 122/87

het Italiaanse recht ook voor in aanmerking kwam. Hier was het HvJ het niet mee eens, omdat deze vrijstelling alleen geldt voor de gezondheidskundige verzorging van de mens en niet voor gezondheidskundige verzorging in het algemeen. Het HvJ vond het niet nodig om door middel van een toetsing na te gaan of de behandeling onder de paramedische dienstverlening zou vallen. De reden hiervoor was dat alle andere lidstaten ook het uitgangspunt hanteren dat de vrijstelling alleen betrekking heeft op diensten die gericht zijn op de gezondheid van de mens.

Arrest Commissie tegen het Verenigd Koninkrijk³⁰

Bij deze zaak ging het om een reeks van arresten waarbij het de vraag was of het Verenigd Koninkrijk terecht een vrijstelling had toegekend voor de levering van goederen. Hierbij ging het onder andere om de levering van brillen met correctieglazen die op voorschrift verkregen werden. Deze goederen konden materieel en economisch van de dienstverlening worden gescheiden. Daarom heeft het HvJ dan ook geoordeeld dat deze levering niet vrijgesteld is van btw-heffing. Dit ligt overigens anders voor kleine leveringen die onlosmakelijk verbonden zijn met de behandeling die wordt verricht.

Arrest D'Ambrumenil³¹

D'Ambrumenil is een zelfstandig huisarts. Vanuit deze positie treedt D'Ambrumenil ook op als medisch getuige-deskundige bij verschillende rechterlijke instanties. Hierbij is D'Ambrumenil van mening dat deze dienst belast is met btw en hij brengt dit dan ook in rekening. *The Commissioners of Custom and Excise*³² zijn van mening dat deze dienst onder de medische vrijstelling valt en daarom is vrijgesteld van btw-heffing. De onderliggende vraag die hier naar voren komt, gaat dan ook over de reikwijdte van de vrijstelling voor medisch handelen.

Het antwoord van het HvJ hierop is, zoals bij een aantal arresten al naar voren is gekomen, dat de vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd en dat de vrijstelling autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van de Btw-richtlijn te voorkomen. Niet alle diensten die plaatsvinden in de uitvoering van een (para)medisch beroep zijn vrijgesteld, maar uitsluitend diensten die de gezondheidskundige verzorging van de mens betreffen. Het doel van de dienst is bepalend voor de toepassing van de vrijstelling. Indien het voornaamste doel van de dienst niet de bescherming, instandhouding, of het herstel van de gezondheid is en de dienst ook geen therapeutisch doel heeft, valt deze niet onder de vrijstelling. Advisering bij een beslissing met rechtsgevolgen valt daarom niet onder de vrijstelling.

De uitspraak luidt dan ook:

“De vrijstelling geldt niet voor diensten, die worden verricht in het kader van de uitoefening van het medische beroep, zoals het afgeven van medische verklaringen voor de toekenning van een oorlogspensioen en het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling

³⁰ HvJ EG 23 februari 1988, 353/85

³¹ HvJ EG, 20 november 2003, C-307/01

³² Dit is de afdeling van de Britse overheid die onder andere over de btw gaat.

van een medisch deskundigenrapport ter zake van aansprakelijkheid en schaderaming, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering wegens letselschade overwegen.”³³

Het kan dus voorkomen dat een dienstverlener zowel diensten levert die vrijgesteld zijn van btw-heffing, als diensten die niet vrijgesteld zijn.

Arrest Rosenmayr³⁴

Voor het gerechtshof in Oostenrijk deed dokter A. Rosenmayr een onderzoek naar de afstamming van een getuige. Bij dit arrest werd door het HvJ nog verder gespecificeerd wat precies onder gezondheidskundige verzorging valt. Het onderzoek naar erfelijk materiaal is namelijk een medische handeling. Toch is deze handeling volgens het HvJ niet vrijgesteld op basis van de Zesde Richtlijn. Medisch handelen kan namelijk niet gelijk worden gesteld aan gezondheidskundige verzorging. Met deze verzorging wordt een handeling bedoeld die is verricht met doel van diagnose, behandeling en genezing van ziektes of gezondheidsproblemen. Op het moment dat een medische handeling dit niet als doel heeft, is er ook geen sprake van een vrijstelling.

Natuurlijk persoon versus lichaam

Arrest Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH³⁵

Kügler is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht en zet zich in voor liefdadigheidsdoeleinden, zoals het verlenen van medische verzorging, huishoudelijke hulp en thuiszorg. Hierbij komt het vraagstuk naar voren of deze vennootschap kan opteren voor de btw-vrijstelling. De vraag is dus eigenlijk of de rechtsvorm van de dienstverlener invloed heeft op de vrijstelling van btw-heffing. Het HvJ oordeelt dat de rechtsvorm hier geen invloed op heeft. Het hangt er dus vanaf of de dienst die de rechtsvorm levert onder de medische vrijstelling valt of niet.

Fiscale neutraliteit

Arrest Solleveld³⁶

Bij deze zaak is de belanghebbende een fysiotherapeut die zich had ingeschreven in het register zoals wordt voorgeschreven in de Wet BIG. De fysiotherapeut verrichte, naast de standaardbehandelingen die een fysiotherapeut verricht, ook behandelingen waarvoor zijn medische beroepsgroep in de Wet BIG niet gekwalificeerd is. Hierbij ging het om

³³ HvJ EG, 20 november 2003, C-307/01

³⁴ HvJ EG 14 september 2000, C-384/98, V-N 2000/45.17

³⁵ HvJ EG, 10 september 2004, C-141/00

³⁶ HvJ EG, 27 april 2006, C-443/04

behandelingen op het gebied van stoorvelddiagnostiek³⁷. In deze zaak werd ter discussie gesteld of deze dienst vrijgesteld moest zijn van btw-heffing. Om tot een goede uitspraak te komen heeft het Hof prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld. Volgens het HvJ moest deze behandeling getoetst worden aan het neutraliteitsbeginsel³⁸. Deze toets bestaat uit twee delen:

- Met objectieve redenen moet worden aangetoond dat de kwaliteit van de te verlenen dienst niet voldoende kan worden geacht. Hierbij moeten de beroepskwalificaties van de zorgverlener ook in acht worden genomen.
- Daarbij moeten soortgelijke diensten hetzelfde behandeld worden, op het moment dat deze diensten met elkaar concurreren (fiscale neutraliteit).

Hiermee wordt verder uitgekristalliseerd hoe het HvJ wil dat de Btw-richtlijn getoetst wordt. In dit arrest is na de beantwoording door het HvJ besloten dat deze behandeling van de fysiotherapeut onder de medische vrijstelling valt. Als deze behandeling door een arts wordt gegeven zou deze namelijk ook vrijgesteld zijn. Daarnaast heeft de fysiotherapeut hiervoor de juiste opleidingen gedaan, waardoor het kwaliteitsniveau van zijn behandeling vergelijkbaar is met eenzelfde behandeling verricht door een arts.

Dit arrest heeft grote invloed gehad op de medische vrijstelling. Dit arrest heeft ervoor gezorgd dat niet alleen de behandelingen die standaard bij het beroep horen zijn vrijgesteld. Als aangetoond kan worden dat diensten voldoen aan de twee eisen van het neutraliteitsbeginsel, dan vallen ook deze diensten, die niet direct bij iemands specialisatie behoren, onder de vrijstelling.

3.3.2 Samenvatting

Uit de jurisprudentie van het HvJ kan worden opgemaakt dat de vrijstelling alleen van toepassing is op diensten die de bescherming van de gezondheid van de mens ten doel hebben. Daarnaast vallen diensten met een therapeutisch doel ook onder deze vrijstelling. De rechtsvorm waarin een dienst wordt verricht heeft geen invloed op de vrijstelling. Het is de dienst op zich die onder de vrijstelling moet vallen.

Tot slot speelt fiscale neutraliteit een belangrijke rol bij het toepassen van de Btw-richtlijn. Hierbij wordt gekeken naar de beroepskwalificaties van de dienstverlener en de gelijke behandeling van verschillende dienstverleners op het moment dat zij met elkaar concurreren.

³⁷ Er worden via elektrode male tests stoorvelden opgespoord. Dit is ook wel te vergelijken met elektroacupunctuur.

³⁸ De fiscale neutraliteit brengt met zich mee dat binnen elk land op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk zal moeten rusten.

Hoofdstuk 4: Toepassing

4.1 Inleiding

Om antwoord te kunnen geven op de probleemstelling zal in dit hoofdstuk de opgedane kennis van hoofdstuk twee en hoofdstuk drie worden toegepast. Dit houdt in dat in het onderzoek naar kwaliteitsnormen aan de hand van de criteria voor de medische vrijstelling en de richtlijn getoetst zal worden. Er zal worden gekeken naar de criteria waar het wel aan voldoet, maar ook de criteria waaraan de onderzoeken niet voldoen, zullen uitgebreid worden doorgenomen.

4.2 De vrijstelling

Om te kijken of de onderzoeken onder de vrijstelling vallen, zal puntsgewijs de criteria worden toegepast.

- a. *“De diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG; en ”*³⁹
- b. *“De diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens; en ”*⁴⁰
- c. *“De beroepsbeoefenaren zijn in het daartoe ingestelde register ingeschreven (voor zover de Wet BIG daarin voorziet); en ”*⁴¹
- d. *“De verrichte diensten behoren tot het deskundigheidsgebied van de betreffende beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding; en ”*⁴²
- e. *“Het gaat om diensten verricht aan de individuele patiënt.”*⁴³

Ad a. De onderzoeken naar kwaliteitsnormen worden gedaan door specialisten die over het gebied waarvoor de kwaliteitsnorm wordt ontwikkeld veel kennis hebben. Deze onderzoeken worden door twee verschillende groepen uitgevoerd. Ten eerste de medici die onderzoek doen naar kwaliteitsnormen bij ziektes. Deze medici zullen in de regel geregistreerd staan in het BIG-register en voorkomen in art. 3 Wet BIG. Het tweede gedeelte van de groep specialisten die onderzoek doen, zijn specialisten die wel in de zorg werken door middel van een managementpositie of door het geven van verschillende colleges. Deze deskundigen zijn niet opgenomen in het BIG-register.

Ad b. De vrijstelling geldt voor handelingen voor de gezondheidskundige verzorging van de mens op het moment dat het een handeling is voor bescherming van de gezondheid van de mens. De kwaliteitsnormen worden ontwikkeld om de zorg in ziekenhuizen te verbeteren. Deze veranderingen in kwaliteitsnormen kunnen een direct effect hebben wanneer bijvoorbeeld een

³⁹ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

⁴⁰ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

⁴¹ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

⁴² Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

⁴³ Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

zorgstappenplan van een behandeling wordt veranderd waardoor een patiënt efficiënter en beter wordt geholpen. Ook indirect zijn veranderingen merkbaar, bijvoorbeeld doordat de structuur van het ziekenhuis is aangepakt waardoor verpleegkundigen en artsen beter met elkaar kunnen communiceren.

Ad c./ Ad d. Voor de onderzoekende medici die in de Wet BIG geregistreerd zijn, moet worden nagekeken of hun onderzoeken in het deskundigheidsgebied vallen waarmee zij zijn geregistreerd in de Wet BIG. Dit zal voor artsen en verpleegkundigen in de regel het geval zijn. Voor artsen houdt dit in dat het van belang moet zijn dat handelingen worden gedaan op het gebied van de geneeskunst. Dit is een ruim begrip waardoor het goed verdedigbaar is dat deze onderzoeken hieronder vallen. Deze onderzoeken worden immers gedaan om uiteindelijk de geneeskunst beter te maken. Voor verpleegkundigen houdt het deskundigheidsgebied in dat de handelingen gedaan moet worden op het gebied van observatie, begeleiding, verpleging en verzorging. Daarnaast worden ook de handelingen die worden verricht in opdracht van een beroepsbeoefenaar voor individuele gezondheidszorg tot het deskundigheidsgebied gerekend. Deze handelingen moeten aansluiten op de diagnostische en therapeutische werkzaamheden.⁴⁴ Als het individuele aspect buiten beschouwing wordt gelaten zouden de onderzoeken naar kwaliteitsnormen hier voor verpleegkundigen onder kunnen worden geschaard. Het is geen directe verpleging, maar het zorgt wel voor een optimalisatie van de verpleegkunde. Het individuele aspect kan echter niet zomaar buiten beschouwing worden gelaten, niet alleen omdat het letterlijk in het deskundigheidsgebied wordt benoemd, maar ook omdat dit terug komt in eis e. Daar zal later verder op in worden gegaan.

Deskundigen die zich vooral bezighouden met het management zullen door deze criteria niet onder de vrijstelling vallen. Dit komt doordat zij onderzoek doen naar kwaliteitsnormen op managementgebied wat medisch gezien niet gelijk te stellen is aan de onderzoeken die worden gedaan naar kwaliteitsnormen voor een behandeling van een ziekte zelf. Als dit wel het geval was geweest hadden zij kunnen opteren voor de vrijstelling door zich te beroepen op fiscale neutraliteit mits het onderzoek naar kwaliteitsnormen door medici wel onder de medische vrijstelling valt.

Ad e. Vooropgesteld moet worden dat deze diensten niet individueel van aard zijn. Er wordt geen onderzoek gedaan naar een kwaliteitsnorm voor een persoon specifiek. Als de hygiëne-eisen strikter worden of veranderen door uitkomst van een onderzoek heeft dit een effect op de behandeling van patiënten. Dit is dus niet van invloed op een individueel, maar een groep. Kortom dit criterium heeft als gevolg dat deze onderzoeken niet onder art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1^o a Wet OB vallen. Hierdoor kunnen de deskundigen die zich vooral bezighouden met management zich ook niet beroepen op fiscale neutraliteit.

⁴⁴ CIBG, 2012

4.3 De richtlijn

Nu duidelijk is waarom deze onderzoeken niet onder de vrijstelling vallen, is het van belang om na te gaan of deze onderzoeken onder de richtlijn wel vrijstelling van btw zouden genieten. Dit is mogelijk doordat deze richtlijn ruimer geformuleerd is dan de vrijstelling zelf.

Zoals in hoofdstuk drie uitgebreid is besproken, is het belangrijk dat sprake is van een vrijstelling als het een dienst is op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens. Deze dienst moet plaatsvinden in uitoefening van het (para)medisch beroep.

Dat deze dienst moet worden uitgeoefend vanuit een (para)medisch beroep zorgt ervoor dat de deskundigen die onderzoek doen voor kwaliteitsnormen vanuit het belang van het management niet onder art. 132 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn kunnen worden geplaatst. De medici kunnen, gekeken naar deze eis, wel onder de Btw-richtlijn worden geplaatst.

Het tweede criterium komt naar voren in de uitleg van het begrip “de handeling”. De handeling is door de HvJ gedefinieerd met als voornaamste doel de gezondheid te beschermen of te herstellen.⁴⁵ Bij de onderzoeken naar kwaliteitsnormen is dit het geval. Deze onderzoeken worden gedaan om ervoor te zorgen dat de zorg beter, efficiënter en met minder risico verloopt. Dat het onderzoek als doel heeft om de gezondheid van de mens te beschermen of herstellen kan dus als standpunt worden ingenomen. De vraag is hierbij of dit kan worden gezien als een medische handeling. Mijns inziens kan dit niet. Het onderzoek zorgt niet voor een diagnose of voor verzorging van een mens. Het heeft wel een positief effect op de zorg, maar het is niet te scharen onder de gezondheidskundige verzorging zoals naar voren kwam in Rosenmayer arrest. Dat de onderzoeken hier niet onder te scharen zijn, heeft als effect dat deze niet onder de vrijstelling van de Btw-richtlijn vallen.

4.4 Samenvatting

Uit de opgedane informatie komt naar voren dat, gelet op de Wet OB en de Btw-richtlijn, het onderzoek naar kwaliteitsnormen geen vrijstelling kan genieten. De onderzoeken verricht door medici voldoen bij de Wet OB niet aan de individualiteit-eis en bij de ruimere Btw-richtlijn valt het te betwisten of dit wel een medische handeling is. Deskundigen die niet BIG-geregistreerd zijn vallen met hun onderzoek niet onder de vrijstelling in Wet OB of Btw-richtlijn, omdat het geen uitoefening is van een paramedisch beroep. Daarbij kunnen zij zich niet beroepen op fiscale neutraliteit.

⁴⁵ HvJ EG, 20 november 2003, C-307/01

Hoofdstuk 5: Opties

5.1 Inleiding

In de introductie is naar voren gekomen dat naast een verruiming van de medische vrijstelling in de Wet OB, het ook een optie is om de vrijstelling in de Wet OB op een andere manier vorm te geven. Deze verandering in de vormgeving wordt door de Btw-richtlijn onmogelijk gemaakt aangezien in art. 132 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn staat aangegeven welke diensten en goederen vrijgesteld mogen worden – en daar valt onderzoek naar kwaliteitsnormen niet onder. Dit vraagt nadere analysering van de mogelijkheden om het onderzoek naar kwaliteitsnormen elders in deze wet onder een vrijstelling te laten vallen, danwel tegen een lager tarief dan 21% te laten belasten danwel de Btw-richtlijn te verruimen. De mogelijkheden zullen in de Wet OB en de Btw-richtlijn als zodanig worden gezocht, maar er zal ook worden gekeken naar een verruiming van de Btw-richtlijn. Er zal bij de analyse voorbij worden gegaan aan het btw-tarief van 0%. Hier is voor gekozen, omdat 0% tarief wordt geheven bij import en export.⁴⁶ Import en export heeft geen relatie tot onderzoek naar kwaliteitsnormen waardoor analysering naar dit tarief overbodig is.

Daarnaast is het van belang om een duidelijk beeld te hebben van de verwachte gevolgen van deze opties en te bekijken of zij het doen van onderzoek naar kwaliteitsnormen stimuleren.

5.2 Binnen de huidige Btw-richtlijn en Wet OB

Art. 132 lid 1 onderdeel f van de Btw-richtlijn jo. art. 11 lid 1 onderdeel u van de Wet OB bevat een vrijstelling die in de volksmond de koepelvrijstelling wordt genoemd. Het doel van de koepelvrijstelling is te voorkomen dat personen die bepaalde diensten verrichten die normaliter vrijgesteld zijn aan de betaling van de omzetbelasting worden onderworpen wanneer zij genoodzaakt zijn samen te werken in een gemeenschappelijke structuur met andere ondernemingen. Of deze diensten voorheen al door de afzonderlijke leden verricht werden maakt volgens de rechtbank niet uit.⁴⁷

Deze vrijstelling is voor diensten die bij algemene maatregel van bestuur zijn aangewezen en die worden verleend door zelfstandige groeperingen van personen of lichamen waarvan de leden vrijgestelde prestaties verrichten of geen ondernemer zijn in de btw.

De voorwaarden om als samenwerkingsverband onder deze vrijstelling te vallen zijn⁴⁸:

- De diensten waarop het samenwerkingsverband de vrijstelling wil toepassen zijn rechtstreeks nodig voor de vrijgestelde diensten van de leden.
- Het samenwerkingsverband mag aan haar leden niet meer in rekening brengen dan hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven.
- Daarbij mag er voor de diensten alleen een zuivere kostenvergoeding worden gevraagd aan de leden. Dit houdt in dat er geen winstoogmerk mag zijn bij het

⁴⁶ Art. 9 lid 2 onderdeel b Wet OB jo. Art. 138 Btw-richtlijn

⁴⁷ Rb. Gelderland, 24 maart 2016, nr. AWB - 15 , 2787

⁴⁸ Art. 9 Uitvoeringsbesluit Wet OB

samenwerkingsverband.

- Ook mag de vrijstelling geen concurrentieverhoudingen verstoren.

Voor de koepelvrijstelling moet het samenwerkingsverband in het huidige geval uit leden⁴⁹ bestaan die onder de medische vrijstelling vallen. Om de onderzoeken naar kwaliteitsnormen vrijgesteld te krijgen zullen ziekenhuizen of dienstverleners die onder de medische vrijstelling vallen samen in een samenwerkingsverband moeten treden.

Uit arrest Stichting CBIT⁵⁰ komt onder andere naar voren dat kwaliteitsbewaking een aspect is dat in een koepel kan worden ondergebracht.⁵¹ Het arrest Stichting CBIT gaat over een samenwerkingsverband van ziekenhuizen en andere zorginstellingen. Stichting CBIT verleent tegen betaling diensten op het gebied van de gezondheidszorg aan de bij haar als lid aangesloten medische instellingen. Het betreft onder meer diensten met betrekking tot kwaliteitsnormen en beschrijving en ondersteuning van kwaliteitsbeleid binnen de gezondheidszorg. Deze dienst valt onder art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB jo. art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn. Uit het arrest kan worden opgemaakt dat wanneer aan alle vier de eisen om onder de koepelvrijstelling te vallen voldaan wordt, onderzoek naar kwaliteitsnormen via een samenwerkingsverband in de vrijstelling valt.

De organisaties die op dit moment het onderzoek naar kwaliteitsnormen verrichten voeren dit niet altijd alleen voor ziekenhuizen of zorginstellingen. Vaak wordt een deel van de kwaliteitsnormen ook in de private sector gebruikt waarbij het onderzoek of het resultaat met winst wordt verkocht. Dit levert strijd op met één eis van de koepelvrijstelling waarbij niet boven de kostprijs mag worden verkocht. In de huidige samenstelling is het dus niet mogelijk om deze vrijstelling toe te passen. Met deze kennis kan in de toekomst ervoor worden gekozen om een splitsing te maken tussen het gedeelte van een organisatie met een winsttoegmerk en het onderdeel dat onderzoek doet voor de ziekenhuizen. Door het tweede gedeelte over te laten nemen door een samenwerkingsverband is het wel mogelijk, zolang voldaan aan de eisen, om onder de koepelvrijstelling te vallen.

5.3 Binnen de huidige Btw-richtlijn.

Er zijn verschillende btw tarieven gekoppeld aan verschillende diensten of goederen. Deze verschillende mogelijkheden worden begrensd door de Btw-richtlijn. Zo wordt er in de Btw-richtlijn beschreven welke diensten en goederen vrijgesteld zijn en wordt een minimum gesteld aan de te heffen btw. Er is zowel een algemeen minimumtarief gesteld als een verlaagd minimumtarief voor een geselecteerde groep diensten en goederen. Dit om niet te grote heffingsverschillen te krijgen binnen de EU. Binnen deze grenzen zal naar de opties worden gekeken voor het onderzoek naar kwaliteitsnormen in de Wet OB.

Optie 1

⁴⁹ Deze leden kunnen directe leden zijn of getrapte leden.

⁵⁰ HvJ EU, 11 december 2008, ECLI: NL:XX:2008:BG7798

⁵¹ Dit was niet het geschil in het arrest, maar kan wel uit dit arrest worden opgemaakt.

De algemene grens die wordt gesteld in de Btw-richtlijn is een minimumheffing van 15% (art. 97 Btw-richtlijn⁵²). Dit geldt in normale situaties. Lidstaten kunnen zelf bepalen wat het normale tarief wordt in hun land zolang het boven deze grens ligt. In de Wet OB is gekozen voor een heffing van 21% (art. 9 lid 1 Wet OB). De Nederlandse regering zou dus kunnen kijken naar een optie om deze 21% naar beneden te brengen tot het geldende minimum van 15%⁵³. Op deze manier zou onderzoek naar kwaliteitsnorm automatisch lager belast zijn. Echter als het normale tarief wordt verlaagd zullen alle goederen en diensten die hieronder vallen lager belast worden. Hiermee wordt dus niet een positie gecreëerd waarbij het onderzoek naar kwaliteitsnormen wordt gestimuleerd ten opzichte van andere goederen en diensten.

Optie 2

De verlaagde grens wordt gesteld in art. 99 lid 1 van de Btw-richtlijn. Deze grens ligt op 5%. Ook hier geldt dat een lidstaat zelf mag bepalen wat het tarief wordt zolang het hierboven zit. Daarnaast is in de Btw-richtlijn de optie gegeven om één dan wel twee verlaagde tarieven op te nemen in de belastingwet (art. 98 lid 1 Btw-richtlijn). Nederland heeft ervoor gekozen om één verlaagd tarief toepassen van 6% (art. 9 lid 1 sub a Wet OB). Bovendien wordt in de richtlijn aangegeven welke categorie goederen en diensten onder dit verlaagde tarief kunnen vallen. In tabel I Wet OB zijn deze goederen en diensten verder gespecificeerd voor Nederland. Het onderzoek naar kwaliteitsnormen wordt niet specifiek genoemd in deze tabel en kan verder door de specificiteit van de tabel nergens onder worden geschaard. De Wet OB lijkt strikter te zijn dan de Btw-richtlijn aangeeft. Gezien de mogelijkheid van toepassing van een laag tarief afhankelijk is van een discretionaire uitvoeringsmaatregel kan Nederland zelf bepalen waarbij dit tarief wordt toegepast binnen de grenzen van de richtlijn.⁵⁴ Hierdoor kan een belastingplichtige zich niet beroepen op art. 99 lid 2 van de Btw-richtlijn.

De Btw-richtlijn geeft wel de ruimte om dit onderzoek naar kwaliteitsnormen onder het verlaagde tarief te laten vallen via bijlage III punt 17.

“De verstrekking van medische en tandheelkundige verzorging, alsmede thermale behandeling, voor zover deze niet krachtens artikel 132, lid 1, punten b) tot en met e), vrijgesteld zijn”⁵⁵

Het zou dus eventueel een mogelijkheid kunnen zijn voor de Wet OB om deze onderzoeken toe te voegen aan tabel I in de Wet OB. Hierdoor zal de heffing 6% worden.

Een andere optie zou kunnen zijn om in plaats van één twee categorieën goederen en diensten te creëren waarbij over beide een ander verlaagd tarief wordt geheven. Op dit moment maakt Nederland geen gebruik van de optie om twee verlaagde tarieven te gebruiken. Op deze manier kunnen meer goederen en diensten lager worden belast dan het normale tarief waardoor ze gestimuleerd worden ondanks dat ze niet vrijgesteld zijn of tegen het huidige tarief gelden.

⁵² Wetgeving, Publicatieblad EU, 31 mei 2016, p.13

⁵³ Hier wordt buiten beschouwing gehouden wat de gevolgen voor de staatskas zouden zijn.

⁵⁴ HR 26 april 2013, ECLI:NL:HR:2002:AD7271

⁵⁵ Bijlage III Btw-richtlijn

Lastig is wel om een gepaste scheiding te maken tussen de goederen en diensten en vooral op welke reden deze scheiding gebaseerd zou zijn. De keuze om een tweede verlaagde tarief in de Wet OB op te nemen zal vergaande gevolgen hebben en zal dus meer redenen nodig moeten hebben om te worden gerealiseerd. Dat onderzoek naar kwaliteitsnormen op dit moment naar mijn inziens te hoog wordt belast zal hier geen doorslaggevende factor zijn.

Binnen de huidige Btw-richtlijn is het dus wel mogelijk om het onderzoek naar kwaliteitsnormen lager te belasten dan het normale tarief, alleen zouden hier aanpassingen voor nodig zijn in de Wet OB.

5.4 De verruimde Btw-richtlijn

Op dit moment wordt in art. 132 Btw-richtlijn aangegeven aan welke goederen en diensten btw-vrijstelling moet worden gegeven. Om ervoor te zorgen dat het onderzoek naar kwaliteitsnormen wordt vrijgesteld onder de medische vrijstelling zouden de vrijstellingen opgenomen in de richtlijn verruimd moeten worden. In paragraaf 5.2 van deze thesis werd aangegeven dat het onderzoek eventueel onder art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn kan vallen. Een minder voor de hand liggende oplossing ligt in een verruiming van de richtlijn. Dit omdat niet de dienst op zich vrijgesteld is, maar enkel als er een samenwerkingsverband wordt opgezet en aan bepaalde eisen wordt voldaan. Er zijn situaties denkbaar waarbij zo een verband niet optimaal is en de dienst op zichzelf in de vrijstelling laten vallen te prefereren is.

Om dit mogelijk te maken moet een nieuw systeem worden aangebracht in de Btw-richtlijn. Deze optie zal niet verder worden uitgewerkt, omdat er jaren overheen kunnen gaan om een goede uitwerking te ontwerpen voor een nieuw systeem.

Optie verruiming

De medische vrijstelling in de Btw-richtlijn wordt relatief strikt uitgelegd. Dit zorgt ervoor dat lidstaten deze vrijstelling ook strikt in hun wetgeving moeten opnemen. Een optie om ervoor te zorgen dat de dienst op zich wordt vrijgesteld is een verruiming van de Btw-richtlijn zelf. Deze verruiming moet op zo'n manier gedaan worden dat niet opeens een groot aantal diensten in de vrijstelling kunnen vallen die daar niet thuishoren. Hierdoor zou de gedachte achter de vrijstelling verloren gaan.

In eerste instantie is de dienst, als die verricht wordt door deskundigen die aan de voorwaarde van de medische vrijstelling voldoen, niet vrijgesteld omdat deze niet aan *een individu* wordt verricht. Er zou kunnen worden gekeken naar een verruiming op dat gebied. Het nadeel hiervan is dat dit criterium erop wijst dat de vrijstelling zonder specificatie van het individu te breed wordt. Door een verruiming moet niet afgedaan worden aan de beperkingen inherent aan een vrijstelling.

Een andere optie zou zijn om onderzoek een aparte plek in de vrijstelling te geven. Deze vrijstelling zal wel heel strikt moeten worden. Op het moment dat hier te veel ruimte voor interpretatie over wordt gehouden kan dit ervoor zorgen dat er meerdere soorten onderzoek hieronder vallen dat die daadwerkelijk goed zijn voor de gezondheidszorg. Het is niet de

bedoeling dat het onderzoek gedaan met een winsttoogmerk ook van de vrijstelling kan genieten.

5.5 De gevolgen

Op dit moment valt het onderzoek naar de kwaliteitsnormen onder de normale heffing van 21%. In dit hoofdstuk zijn verschillende opties weergegeven om de heffing op dit onderzoek naar beneden te brengen of het onderzoek binnen een vrijstelling te laten vallen. Om deze reden is het ook belangrijk om te kijken wat de gevolgen zouden zijn van deze veranderingen voor de heffing.

- **Vrijstelling.** Het voordeel van een vrijstelling is dat er niet geheven wordt over de dienst of levering waarover deze vrijstelling geldt. Het nadeel van een vrijstelling is dat er ook geen mogelijkheid is om een btw in aftrek te brengen. Op het moment dat een dienst of levering door art. 132 Btw-richtlijn jo. art. 11 Wet OB onder de vrijstelling valt dan is dit geen keuzemogelijkheid. Dit is voordelig op het moment dat de dienst of levering veel gebruik maakt van menselijk kapitaal. Menselijk kapitaal is niet belast met btw. Het is hierbij dan ook geen probleem dat de betaalde btw niet kan worden afgetrokken. Is de dienst of levering meer afhankelijk van productiekapitaal dan is deze vrijstelling nadelig. Bij deze dienst of levering zullen producten moeten worden aangeschaft om de dienst of levering mogelijk te kunnen maken. Over de aanschaf van deze producten wordt wel btw geheven welke vervolgens niet meer kan worden afgetrokken. Op deze manier kost de vrijstelling voor de dienstverrichter of degene die het product levert geld. De uiteindelijke prijs van de dienst of levering kent hiermee niet de gewenste daling, want de dienstverrichter of producent zal moeten compenseren voor de gemiste aftrek. De vrijstelling stimuleert dus niet altijd.

Voor onderzoek naar kwaliteitsnormen zal de vrijstelling hoogstwaarschijnlijk positief uitvallen. Dit komt doordat de onderzoeken door mensen worden gedaan. Er zal hooguit onderzoeksapparatuur moeten worden aangeschaft, maar door de arbeidsintensiviteit van de onderzoeken zal dit uiteindelijk in evenwicht worden getrokken.

- **Verlaagd tarief.** Het verlaagde tarief, op dit moment 6%, zal over de prijs van het onderzoek naar kwaliteitsnormen worden berekend. Dit tarief zorgt ervoor dat de prijs voor kopers naar beneden gaat in vergelijking met een tarief van 21%. Hierdoor wordt het voor kopers aantrekkelijker om deze dienst te kopen. Voor de verkoper maakt het daar en tegen geen verschil in opbrengst behalve dat de dienst of het goed meer zou kunnen worden verkocht, omdat de prijs naar beneden gaat.

Als de btw aangifte moeilijker wordt gemaakt voor een organisatie gaat dat gepaard met meer administratiekosten. Dit is een kostenpost die hier niet over het hoofd mag worden gezien, omdat deze drukt op de effectiviteit van de vrijstelling of verlaging van het tarief.

5.6 Samenvatting

Er zijn veel verschillende manieren om onderzoek naar kwaliteitsnormen anders te laten

belasten dan door het tarief van 21%. Geen enkele manier is daar en tegen makkelijk realiseerbaar. Om onder de koepelvrijstelling te kunnen vallen zullen de organisaties, waardoor de onderzoeken worden gedaan, op een andere manier moeten worden vormgegeven om het winsttoogmerk uit het samenwerkingsverband te krijgen. Daarbij zullen ziekenhuizen moeten willen aansluiten als lid bij zo'n samenwerkingsverband. Bij elke andere optie zal in de wetgeving een wijziging plaats moeten vinden. Een wijziging in de Wet OB is hierbij nog beter realiseerbaar tegen over een wijziging in de Btw-richtlijn. Op het moment dat de Btw-richtlijn moet worden gewijzigd heeft dit effect op alle lidstaten en dit zal de uitvoering bemoeilijken. Er zijn niet alleen voordelen aan de vrijstelling. Het is dienst of goed afhankelijk of het vallen in de vrijstelling daadwerkelijk voordelig is.

Hoofdstuk 6: De conclusie

6.1 De conclusie

In dit paper werd eerst ingegaan op de rol die onderzoeken naar kwaliteitsnormen spelen in de zorg en door wie deze onderzoeken worden uitgevoerd. Hieruit kwam naar voren dat deze onderzoeken een positief en stimulerend effect hebben op verschillende punten in de zorg en dat de onderzoeken door twee soorten specialisten worden gedaan, namelijk de medici en de specialisten op het gebied van management. Daarna is bekeken hoe medische vrijstelling in de Wet OB moet worden toegepast en aan welke criteria een dienst wordt gemeten. De staatssecretaris van Financiën heeft het meer overzichtelijk gemaakt door het Besluit rondom de medische vrijstelling uit te geven. De Btw-richtlijn geeft meer ruimte dan de vrijstelling in de Wet OB. Vandaar dat vervolgens, via jurisprudentie, is gekeken welke criteria de Btw-richtlijn hanteert.

In het vierde hoofdstuk is alle opgedane kennis toegepast. Hieruit komt een duidelijke conclusie naar voren. In de Wet OB vallen de onderzoeken naar de kwaliteitsnormen niet onder de medische vrijstelling. De onderzoeken zijn uitgevoerd door de specialisten op het gebied van management vallen niet onder de vrijstelling, omdat deze niet medisch zijn. De onderzoeken gedaan door de medici vallen niet onder de vrijstelling doordat een onderzoek naar een kwaliteitsnorm geen dienst is die wordt geleverd aan een individu. Daarbij is het ook niet helemaal duidelijk of deze dienst tot het deskundigheidsgebied valt van een Wet BIG geregistreerde zorgverlener. Vanwege deze redenen vallen de onderzoeken ook niet onder de medische vrijstelling in de btw-richtlijn, ondanks alle verwachtingen.

Het onderzoek is een manier om een medische handeling te optimaliseren, maar voor de vrijstelling in de Btw-richtlijn zal het om een handeling op zich moeten gaan. Dit houdt in dat op de probleemstelling ontkennend antwoord zal moeten worden gegeven. De probleemstelling luidt:

“Het onderzoek naar kwaliteitsnormen moet onder art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1^o a Wet op de omzetbelasting 1968 vallen indien de Btw-richtlijn hier ruimte voor biedt.”

De Btw-richtlijn biedt in de medische vrijstelling niet genoeg ruimte om deze onderzoeken naar kwaliteitsnormen vrij te stellen. Gezien het belang van de onderzoeken was het nodig om verder te analyseren of het onderzoek ergens anders kon worden ondergebracht. Zo werd gekeken in de huidige Wet OB, de huidige Btw-richtlijn en naar scenario's waarbij verandering of verruiming van één van deze twee plaatsvond. Er kwamen verschillende opties naar voren. De koepelvrijstelling is een optie die hoogst waarschijnlijk het best realiseerbaar is. Op deze manier zou het onderzoek alsnog onder de vrijstelling vallen, alleen dan op een andere plek in de Wet OB en Btw-richtlijn. Daarbij zou er dan geen verruiming nodig zijn, alleen een andere vormgeving van de organisatie die deze onderzoeken uitvoert.

6.2 Aanbevelingen

Naast het onderzoek dat is uitgevoerd voor deze thesis zijn er nog andere onderwerpen aan bod gekomen die wellicht interessant kunnen zijn voor verder onderzoek. Dit verdere onderzoek zou vooral kunnen zien op de opties zoals genoemd in hoofdstuk 5. Om verandering van de Wet OB of Btw-richtlijn mogelijk te maken, zullen meer redenen gevonden moeten worden die de verandering zou rechtvaardigen. Het zou de moeite waard zijn om uit te zoeken of er meer diensten zijn, zoals onderzoek naar kwaliteitsnormen die buiten de medische vrijstellingen vallen die wel van significant belang zijn. Zodra voldoende redenen gevonden kunnen worden die tezamen voldoende draagkracht hebben, is er kans op verandering.

Daarnaast zou het interessant zijn om een uitgebreidere en langdurige analyse te maken van de opties zoals genoemd in hoofdstuk 5. Er zou verder uitgewerkt kunnen worden welke diensten en leveringen er nu precies onder bijlage III van de Btw-richtlijn vallen en wat het effect zou zijn van twee lage btw-tarieven, op diensten en de levering van goederen, fiscaal en economisch gezien. Vanuit een economische invalshoek kan bijvoorbeeld worden gekeken naar de gevolgen van de staatskas.

Tevens zou kunnen worden gekeken naar een andere vormgeving van de vrijstelling in de Btw-richtlijn. Het zou bijvoorbeeld ook een idee kunnen zijn om de vrijstelling vorm te geven op basis van sectoren in de markt. Hierbij zou voor de medische vrijstelling de sector medische zorg worden vrijgesteld. Interessant zou zijn hoe de vrijstelling dan moet worden afgebakend. Kortom, de medische vrijstelling laat nog genoeg ruimte over voor verder onderzoek.

Bibliografie

Literatuur

de Graaf, A.C.G.A.C., Kavelaars, P. en Stevens, A.J.A., (2014) *Internationaal belastingrecht* (8st herziene druk). Nederland, Deventer: Kluwer

van Hilten, M.E. en van Kesteren H.W.M (2012) *Omzetbelasting*, (dertiende druk). Nederland, Deventer: Kluwer

Jurisprudentie

Besluit

Besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M.

Gerechtshof

Hof Amsterdam 1 december 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:5132

Hoge Raad

HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1252

HR 26 april 2013, ECLI:NL:HR:2002:AD7271

Hof van Justitie EG/EU

HvJ EG 23 februari 1988, 353/85

HvJ EG 24 mei 1988, 122/87

HvJ EG 14 september 2000, C-384/98, V-N 2000/45.17

HvJ EG, 20 november 2003, C-307/01

HvJ EG, 10 september 2004, C-141/00

HvJ EG, 27 april 2006, C-443/04

HvJ EU 11 december 2008, ECLI: NL:XX:2008:BG7798

HvJ EU 18 november 2010, nr. C-156/09

Publicatieblad EU

Wetgeving, Publicatieblad EU, 31 mei 2016: eur-lex.europa.eu

Rechtbank

Rb. Gelderland, 24 maart 2016, nr. AWB - 15 , 2787

Overig

de Blok, C., Koster, E., Schilp, J., & Wagner, C. (2013). *Implementatie VMS Veiligheidsprogramma*. Utrecht: NIVEL en EMGO+ Instituut.

CIBG (2012). *Deskundigheidsgebied verpleegkundige (oktober 2012)*. Geraadpleegd op 4 maart 2017, van http://files.brongegevens.nl/thuiszorggrootgelre.nl/2013-02-05-werkervaringseis-verpleegkundige_30703.pdf

Idrissi, N. (2016). *De strijd om de medische BTW-vrijstelling*. Geraadpleegd op april 19,

2016, van elseviernextens: <https://www.elseviernextens.nl/columns/de-strijd-om-de-medische-btw-vrijstelling/>

NDFR. (2017). *Artikel 11.1u Wet OB 1968 Vrijstelling groeperingen*. Geraadpleegd op 27 mei 2017, van ndfr.nl

NVOG. (2005). *Algemene Kwaliteitsnormen*. Utrecht: NVOG.

Rubrech, J., & Stuyling de Lange, G. (2010). *Kwaliteit verbeteren in de zorg*. Amsterdam: Pearson Education.

Vos, R. (2009). *Btw koepelvrijstelling kan weer vooruit (februari 2009)*. Geraadpleegd op 28 mei 2017, van <http://www.roelofvos.nl/wp-content/uploads/2017/03/Btw-koepelvrijstelling-kan-weer-vooruit-Btw-bulletin-2009.pdf>