

## **Het zelfstandig uitgeoefend beroep bij medisch specialisten**

*Een onderzoek naar het belasten van medisch specialisten in de inkomstenbelasting gegeven de verhouding tot hun opdrachtgever.*

Auteur: Richard Looije  
Studentnummer: 504635  
Begeleidend docente: Dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk  
Tweede beoordelaar: Drs. C. van Wijk  
Datum definitieve versie: 1 augustus 2021

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

## Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding .....	5
1.1 Algemeen.....	5
1.2 Probleemstelling en toetsingskader.....	6
1.3 Methodologie .....	8
1.4 Afbakening.....	8
Hoofdstuk 2: Het belasten van arbeidsinkomen.....	9
2.1 Inleiding .....	9
2.2 Zelfstandigheid .....	9
2.2.1 Zelfstandige zonder personeel.....	9
2.3 Bron van inkomen .....	11
2.4 Winst uit onderneming .....	12
2.4.1 Onderneming.....	13
2.4.2 Ondernemer .....	13
2.4.3 Winst .....	13
2.4.4 Zelfstandig uitgeoefend beroep .....	13
2.5 Loon uit dienstbetrekking .....	14
2.5.1 Werknemer.....	14
2.5.2 Inhoudingsplichtige.....	14
2.5.3 Loon .....	15
2.5.4 Gebruikelijk loon.....	15
2.6 Belastbaar resultaat overige werkzaamheden.....	16
2.7 Deelconclusie .....	16
Hoofdstuk 3: Het zelfstandig uitgeoefend beroep .....	17
3.1 Inleiding .....	17
3.2 De kwalificering van het zelfstandig uitgeoefend beroep .....	17
3.2.1 Beschikken over voldoende zelfstandigheid .....	17
3.2.2 Streven naar continuïteit.....	17
3.2.3 Het lopen van ondernemersrisico .....	18
3.3 Het verbondenheids criterium bij het zelfstandig uitgeoefend beroep.....	19
3.4 Deelconclusie .....	19
Hoofdstuk 4: Het zelfstandig uitgeoefend beroep bij medisch specialisten .....	20
4.1 inleiding .....	20
4.2 Definitie medisch specialisten .....	20
4.3 Recente ontwikkelingen bij de bekostiging van medisch specialisten .....	20
4.4 Loon uit dienstbetrekking bij medisch specialisten .....	21

4.5 Organisatiemodellen .....	23
4.5.1 Samenwerkingsmodellen.....	23
4.5.2 Participatiemodellen .....	25
4.6 De bijdrage van het MSB op de hedendaagse zorg .....	27
4.7 Deelconclusie .....	28
Hoofdstuk 5: Toetsing belastingheffing medisch specialisten .....	29
5.1 Inleiding .....	29
5.2 Toetsing aan het draagkrachtbeginsel .....	29
5.3 Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel .....	31
5.4 Toetsing aan de doeltreffendheid.....	33
5.5 Toetsing aan de doelmatigheid .....	35
5.6 Weging van de toetsingselementen .....	37
5.7 Deelconclusie .....	38
Hoofdstuk 6: Conclusie en aanbevelingen.....	40
6.1 Conclusie.....	40
6.2 Aanbevelingen voor toekomstig onderzoek.....	41
Literatuurlijst.....	43

## Afkortingenlijst

AMS: Arbeidsvoorwaardenregeling Medisch Specialisten  
Art.: Artikel  
BTW: Bruto toegevoegde waarde  
BV: Besloten vennootschap  
CBS: Centraal Bureau van Statistiek  
CGS: College Geneeskundige Specialismen  
DGA: Directeur-groootaandeelhouder  
FMS: Federatie voor Medisch Specialisten  
GMSB: Geïntegreerd medisch specialistisch bedrijf  
GW: Grondwet  
Hof: Gerechtshof  
HR: Hoge Raad der Nederlanden  
HvJ: Hof van Justitie  
M.nt.: Met noot van  
MSB: Medisch Specialistisch Bedrijf  
MSRC: Medisch Specialisten Registratie Commissie  
MvT: Memorie van toelichting  
NVZ: Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuizen  
NZa: Nederlandse Zorgautoriteit  
OMS: Orde voor Medisch Specialisten  
PHBV: Persoonlijke holding BV  
Rb.: Rechtbank  
RGS: Registratiecommissie Geneeskundig Specialisten  
R.o.: Rechtsoverweging  
RvT: Raad van Toezicht  
SER: Sociaal Economische Raad  
SiRM: Strategies in Regulated Markets  
SPMS: Stichting Pensioenfonds Medisch Specialisten  
UMC: Universitair Medisch Centrum  
VAR: Verklaring Arbeidsrelaties  
VOF: Vennootschap onder firma  
VPB: Vennootschapsbelasting  
VWS: Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport  
Wet DBA: Wet Deregulering beoordeling arbeidsrelaties  
Wet IB: Wet op de Inkomstenbelasting 2001  
Wet LB: Wet op de loonbelasting 1964  
Wet RO: Wet op de rechterlijke organisatie  
WFR: Weekblad voor Fiscaal Recht  
WNRA: Wet Normalisering Rechtspositie Ambtenaren  
WNT: Wet normering topinkomens  
WTZi: Wet Toelating Zorginstellingen  
ZBC: Zelfstandige behandelcentra  
Zmp: Zelfstandige met personeel  
Zzp: Zelfstandige zonder personeel

## Hoofdstuk 1: Inleiding

### 1.1 Algemeen

Op de derde vrijdag van februari 2021 is wederom duidelijk geworden dat een vrije beroepsbeoefenaar niet per definitie ondernemer is voor de Wet IB. De arts in kwestie volgde een opleiding tot kaakchirurg, waarbij zij naast werkzaamheden in dienstbetrekking ook werkzaamheden in andere ziekenhuizen verrichtte.<sup>1</sup> De arts was stellig overtuigd van haar ondernemerschap voor de Wet IB. De belanghebbende was namelijk van mening dat zij een onderneming dreef en ook aan de andere ondernemersvereisten voldeed. De Rechtbank oordeelde daarentegen dat de mevrouw geen onderneming dreef op grond van onvoldoende zelfstandigheid bij de uitoefening van haar werkzaamheden.<sup>2</sup> Naast het verrichten van voldoende zelfstandige werkzaamheden dient de belanghebbende ondernemingsrisico te lopen en te streven naar continuïteit, om als zelfstandig beroepsbeoefenaar te kunnen worden aangemerkt.<sup>3</sup> Indien aan alle drie de voorwaarden is voldaan, kan op grond van art. 3.5 Wet IB een gelijkstelling van het ondernemerschap en het zelfstandig uitgeoefende beroep plaatsvinden. Het verkrijgen van ondernemerschap kan op deze manier zorgen voor ondernemersfaciliteiten. Hierbij moet alleen nog wel rekening gehouden worden met andere resterende voorwaarden zoals het urencriterium. De Rechtbank oordeelde uiteindelijk dat door het gebrek aan ondernemingsrisico en zelfstandigheid de belanghebbende geen ondernemer was voor de Wet IB en zich daarom niet kon beroepen op de ondernemersfaciliteiten.

Naast de Rechtbank heeft de HR zich ook de laatste jaren veelvuldig over de kwalificering van het zelfstandig uitgeoefend beroep ontfermd.<sup>4</sup> Dit komt mede doordat bij het opstellen van de bovengenoemde criteria ruimte is gecreëerd voor interpretatie. De jurisprudentie heeft een bijdrage geleverd aan de vaststelling van de bewijslast en stelplicht bij beroepen die doorgaans kwalificeren als zelfstandig uitgeoefend beroep, zoals een tandarts. De stelplicht en bewijslast van ondernemerschap blijkt namelijk bij de belanghebbende te liggen.<sup>5</sup>

Voor zelfstandig beroepsbeoefenaren is het van belang dat zij de ondernemersfaciliteiten kunnen krijgen. Om in beginsel aanspraak te kunnen maken op de ondernemersfaciliteiten en de daarmee samenhangende fiscale voordelen, dient er sprake te zijn van ondernemerschap. Faciliteiten zoals de zelfstandigenaftrek<sup>6</sup>, dotaties en afnames van de FOR<sup>7</sup>, meewerkaftrek<sup>8</sup> en aftrek speur- en ontwikkelingswerk<sup>9</sup> kunnen van toepassing zijn indien voldaan wordt aan de resterende voorwaarden genoemd in de Wet IB. Voorwaarden zoals het urencriterium moeten daarbij in acht worden genomen. Daarnaast zijn er ook fiscale nadelen van ondernemerschap. Zo kunnen ondernemers zich niet beroepen op werknemersverzekeringen. De ondernemer moet zelf initiatief nemen om verzekeringen af te sluiten, zodat bij een ongeval of bij ziekte de kosten voor de ondernemer toch enigszins gedekt kunnen worden voor de opgelopen schade. Het zijn van een ondernemer in plaats van een werknemer brengt dus ook risico's met zich mee. Kortom, het bedrijfsleven heeft baat bij een duidelijke afbakening van het ondernemersbegrip.

Verscheidene arresten en uitspraken zijn verschenen over het zelfstandig uitgeoefend beroep bij medisch specialisme, maar daar is nog geen eenduidige uitkomst uit voort

<sup>1</sup> Rb. Noord-Holland 19 februari 2021, AWB LEE - 20 \_ 389, 20 \_ 642 en 20 \_ 643, ECLI:NL:RBNNE:2021:549, r.o. 1.2.

<sup>2</sup> Rb. Noord-Holland 19 februari 2021, AWB LEE - 20 \_ 389, 20 \_ 642 en 20 \_ 643, ECLI:NL:RBNNE:2021:549, r.o. 20.

<sup>3</sup> HR 20 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA9094, r.o. 3.2.

<sup>4</sup> HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2203.

<sup>5</sup> Rb. Noord-Holland 19 februari 2021, AWB LEE - 20 \_ 389, 20 \_ 642 en 20 \_ 643, ECLI:NL:RBNNE:2021:549, r.o. 13.

<sup>6</sup> Art. 3.76 Wet IB.

<sup>7</sup> Art. 3.68 en 3.69 Wet IB.

<sup>8</sup> Art. 3.78 Wet IB.

<sup>9</sup> Art. 3.77 Wet IB.

gekomen. Deze scriptie beoogt daarom een bijdrage te leveren aan een verduidelijking omtrent het belasten van medisch specialisten. Bij deze scriptie wordt voornamelijk gebruik gemaakt van jurisprudentie, Kamerbrieven, Kamerstukken en vakliteratuur.

## 1.2 Probleemstelling en toetsingskader

Over de kwalificering van medisch specialisten zijn de afgelopen jaren verschillende Kamervragen gesteld. Politici vroegen zich af of de medisch specialisten niet beter in dienstbetrekking konden gaan werken. De meeste politieke partijen hebben namelijk de voorkeur om medisch specialisten te scharen onder loon uit dienstbetrekking. Dit zou volgens hen ten gunste komen van de kwaliteit en veiligheid van de zorg, aangezien medisch specialisten onder loon uit dienstbetrekking minder vatbaar zouden zijn voor de productieprikkel.<sup>10 11</sup>

Om deze doelen te bewerkstelligen introduceerde de wetgever in 2015 het integrale bekostigingssysteem. Vóór de introductie van dit systeem kon een vrijgevestigde medisch specialist het honorarium en het ziekenhuis de overige kosten bij de zorgverzekeraar of de patiënt declareren.<sup>12</sup> Na de invoering van de integrale bekostiging kon het honorarium alleen door het ziekenhuis worden gedeclareerd. Door het afschaffen van het zelfstandig declaratierecht in 2015, verloren veel medisch specialisten de fiscale ondernemersfaciliteiten. Zij liepen dan vaak onvoldoende ondernemersrisico. Allerlei organisatiemodellen ontstonden om de medisch specialisten toch onder het fiscale ondernemerschap te kunnen scharen, waardoor niet iedere medische specialist in loondienst kwam.<sup>13</sup> Verbintenissen tussen de medisch specialisten en de ziekenhuizen waren hierbij bepalend. Momenteel is ongeveer een derde van alle medisch specialisten als vrijgevestigd medisch specialist werkzaam en twee derde in loondienst bij een ziekenhuis.<sup>14</sup> De meeste politieke partijen willen dat de eerste groep ook als werknemer gekwalificeerd wordt. Om dit te bewerkstelligen heeft de overheid een compensatieregeling ingevoerd.<sup>15 16</sup> Hierbij dient de medisch specialist zijn praktijk over te dragen aan het ziekenhuis en moet hij afzien van zijn goodwill. De specialist heeft dit als IB-ondernemer opgebouwd en wil hiervoor logischerwijs gecompenseerd worden.

Het voorgaande leidt voor deze scriptie tot de volgende onderzoeksvraag:

*‘Hoe zouden medisch specialisten in de heffing van inkomstenbelasting betrokken moeten worden gegeven de verhouding tot hun opdrachtgever?’*

Deze vraag wordt beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

1. Hoe wordt arbeidsinkomen in de Wet IB belast?
2. Wanneer kwalificeert iemand als een zelfstandig uitgeoefend beroepsbeoefenaar onder de Wet IB?
3. Welke organisatiemodellen zijn ontstaan en hoe verhouden de medisch specialisten zich momenteel tot de ziekenhuizen?
4. Welke mogelijkheden zijn er om medisch specialisten te belasten onder de Wet IB 2001 gegeven de verhouding tot de opdrachtgever?

<sup>10</sup> Geraadpleegd via: <https://guusschrijversacademie.nl/nieuws/de-verkiezingsprogrammas-en-de-zorg-deel-iii-vele-partijen-willen-specialist-in-loondienst>.

<sup>11</sup> Geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/artsen-in-loondienst-een-oplossing-voor-de-perverse-productieprikkel-b7bd53a0/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>.

<sup>12</sup> De Jonge Specialist, *Werken als medisch specialist: Vrij beroep & dienstverband*, p.11.

<sup>13</sup> Kiers 2017.

<sup>14</sup> Geraadpleegd via: [https://www.demedischspecialist.nl/sites/default/files/feiten\\_en\\_cijfers\\_MSZ\\_factsheet.pdf](https://www.demedischspecialist.nl/sites/default/files/feiten_en_cijfers_MSZ_factsheet.pdf).

<sup>15</sup> Kamerbrief Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn & Sport, Subsidieregeling overgang integrale tarieven medisch specialistische zorg, 2 september 2014.

<sup>16</sup> Subsidieregeling overgang integrale tarieven medische zorg 2020 en 2021.

5. Kan de huidige wijze van belasting heffen van medisch specialisten de toetsing aan de voor dit onderzoek relevante beginselen doorstaan?

Voor de beantwoording van de onderzoeksvraag en de deelvragen zijn de volgende beginselen leidend:

- draagkrachtbeginsel;<sup>17</sup>
- neutraliteitsbeginsel;<sup>18</sup>
- doeltreffendheid;<sup>19</sup>
- doelmatigheid.<sup>20</sup>

Het draagkrachtbeginsel vloeit voort uit het gelijkheidsbeginsel.<sup>21</sup> Op grond van art. 1 GW blijkt dat gelijke gevallen, gelijk behandeld moeten worden. Ongelijke gevallen moeten dan ook worden behandeld naar evenredigheid van de ongelijkheid. Dit betreft dus zowel horizontale als verticale gelijkheid. Het draagkrachtbeginsel houdt vervolgens in dat individuen met de sterkste schouders de zwaarste lasten moeten dragen. Draagkracht hangt dus af van de omvang van de individuele beschikbare middelen, die vervolgens voor behoeftebevrediging zorgen.<sup>22</sup> De vraag die in dit onderzoek bij het draagkrachtbeginsel opkomt is of de faciliteiten bij een vrijgevestigd medisch specialist en de werknemer in de Wet IB de toets aan het draagkrachtbeginsel kunnen doorstaan, gegeven de verhoudingen met het ziekenhuis. Met andere woorden, is het op basis van het draagkrachtbeginsel verdedigbaar dat vrijgevestigde medisch specialisten wel ondernemersfaciliteiten verkrijgen en werknemers niet.

Het neutraliteitsbeginsel heeft betrekking op gedragsveranderingen bij belastingplichtigen. In dit onderzoek wordt het neutraliteitsbeginsel toegespitst op de neutraliteit tussen werknemers en vrijgevestigden. De vraag die hierbij oprijst is: 'Wordt het gedrag van de medisch specialist beïnvloed door het verkrijgen van ondernemersfaciliteiten, met als gevolg dat er een 'excess burden' (welvaartsverlies) ontstaat?'<sup>23</sup> De medisch specialisten kunnen een incentive hebben om door de ondernemersfaciliteiten een minder gewenste inkomenscategorie te ontwijken (substitutie-effect).<sup>24</sup> Verder mag de wetgeving niet onevenredig zijn in verhouding met het tot de wetgeving te dienen doel.<sup>25</sup>

Daarnaast wordt gebruik gemaakt van het doeltreffendheidsbeginsel. Wetten worden als doeltreffend gezien als dit leidt tot het bereiken van de door de wetgever beoogde doelstellingen.<sup>26</sup> Deze belastingheffing moet vervolgens rekening houden met het algemeen belang. De MKB-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek moeten in dit kader leiden tot de beoogde doelen. Bij de toetsing komt tevens aan de orde of de in de faciliteiten opgenomen voorwaarden bijdragen aan het beoogde doel.

Verder moeten de wetten ook doelmatig zijn, dat wil zeggen dat de heffing zo (kosten)efficiënt mogelijk moet zijn. Gegeven de genoemde doelstellingen, moeten de kosten in verhouding staan tot de opbrengsten. Bij deze toetsing wordt hoofdzakelijk gebruik gemaakt van objectieve toetsingselementen. Van ondoelmatigheid is sprake als de kosten voor de inning zo hoog zijn dat de maatregel nauwelijks of geen rendement opbrengt. Dit speelt als andere belastingplichtigen, waar de faciliteit niet op toeziet, ook gebruik kunnen

---

<sup>17</sup> Grapperhaus, WFR 1970.

<sup>18</sup> Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, EBR 7.5.3.B.

<sup>19</sup> Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, EBR 7.0.4.B.

<sup>20</sup> *Kamerstukken II* 2002/03, 28608, nr. 2, p.3.

<sup>21</sup> Happé 1996, p.39.

<sup>22</sup> Hofstra 1992, p.95-96.

<sup>23</sup> Tigelaar-Klootwijk 2013, p.340.

<sup>24</sup> Allen 1950.

<sup>25</sup> Art. 3:4 Awb.

<sup>26</sup> Tweede Kamer der Staten-Generaal, *Beleidsplan: Zicht op wetgeving*, kenmerk 22008, nr.2, p. 23.

maken van de bovengenoemde ondernemersfaciliteiten.<sup>27</sup> Doelmatigheid wordt verder in de wettelijke regeling gezien als een valide rechtvaardigingsgrond en gaat daarnaast vaak hand in hand met eenvoud.<sup>28</sup>

Door de toename in het aantal fiscale faciliteiten voor ondernemers is er een discrepantie ontstaan tussen de ondernemer en de werknemer. Het is de vraag of dit maatschappelijk aanvaardbaar is. De bovengenoemde 4 criteria worden ter beantwoording van deze vraag als toetsingselementen gebruikt.<sup>29</sup> Het draagkrachtbeginsel krijgt een zwaardere weging, de overige criteria zullen niet in de weging verschillen. Deze toetsingselementen worden in hoofdstuk 5 toegepast.

### 1.3 Methodologie

De onderzoeksvraag wordt beantwoord door middel van de bovenstaande deelvragen, waarbij het theoretisch kader wordt geschetst en fiscale concepten worden gedefinieerd. Zelfstandigheid en de vrije beroepsbeoefening komen in het theoretisch kader aan bod. De achtergrond van het belasten van arbeidsinkomen wordt vervolgens beschreven. Hieruit zal blijken dat een bron van inkomen vereist is, om belastingheffing mogelijk te maken. Daarna worden de verschillende inkomenscategorieën opgesomd.

In hoofdstuk 3 wordt het zelfstandig uitgeoefend beroep in het algemeen besproken. De criteria: voldoende zelfstandigheid, streven naar continuïteit en ondernemingsrisico zullen aan de hand van jurisprudentie worden beschreven en zodoende antwoord geven op de vraag: 'Wanneer kwalificeert iemand als een zelfstandig uitgeoefend beroepsbeoefenaar onder de Wet IB?'

Vervolgens wordt het zelfstandig uitgeoefend beroep toegespitst op het medisch specialisme. De fiscale concepten omtrent het medisch specialisme worden allereerst gedefinieerd. Daarna komen in hoofdstuk 4 de opgekomen organisatiemodellen aan bod. In hoofdstuk 5 wordt ter beantwoording van de onderzoeksvraag, gebruik gemaakt van het draagkrachtbeginsel, neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en de doelmatigheid. Voor deze scriptie worden de beginselen als toetsingselementen gebruikt.

Het onderzoek wordt in hoofdstuk 6 afgesloten met een conclusie. Hieruit volgen de belangrijkste bevindingen en aanbevelingen.

### 1.4 Afbakening

Gezien de omvang van dit onderzoek wordt een groot deel van de zelfstandig uitgeoefende beroepen niet behandeld. Binnen dit onderzoek vormt het zelfstandig uitgeoefend beroep bij medisch specialisten het centrale element en wordt er beperkt aandacht besteed aan andere beroepen zoals tandartsen, accountants en advocaten. Verder wordt in dit onderzoek gebruik gemaakt van box 1. Het gaat immers over het belasten van arbeidsinkomen. Tevens wordt binnen box 1, resultaat uit overige werkzaamheden slechts kort belicht. De medisch specialist kiest bij het belasten van arbeidsinkomen vaker tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Daarnaast komen van de ondernemersfaciliteiten alleen de, MKB-winstvrijstelling en zelfstandigenaftrek, aan bod. Deze ondernemersfaciliteiten beïnvloeden de arbeidskeuze als meeste. De focus in deze scriptie ligt tenslotte op de Nederlandse medisch specialisten, waarbij geen grensoverschrijdende activiteiten plaatsvinden. De omvang van deze scriptie blijft hierdoor beperkt.

---

<sup>27</sup> Tigelaar-Klootwijk 2013, p.367.

<sup>28</sup> Poelmann, in: Cursus Belastingrecht, FBR 5.3.1.D.b1.

<sup>29</sup> Lubbers, Meussen & Smeets 2018, p.2.



## Hoofdstuk 2: Het belasten van arbeidsinkomen

### 2.1 Inleiding

Het arbeidsinkomen van een zzp'er kan op verschillende manieren worden belast binnen de Wet IB. Dit kan op basis van winst uit onderneming maar ook via resultaat uit overige werkzaamheden. De medisch specialist kan daarentegen ook loon uit dienstbetrekking genieten. In dit hoofdstuk wordt allereerst ingegaan op de definitie en soorten zelfstandigheid die spelen bij medisch specialisten. Vervolgens zal blijken dat belastingheffing in de Wet IB alleen mogelijk is, als er sprake is van een bron van inkomen. Nadat de daarbij behorende criteria zijn beschreven, wordt onderscheid gemaakt tussen de drie soorten inkomenscategorieën. Dit geeft antwoord op de deelvraag: 'Hoe wordt arbeidsinkomen in de Wet IB belast?' De inkomenscategorieën worden op volgorde van de rangorderegeling weergegeven.<sup>30</sup> Het is hierbij belangrijk om in acht te nemen dat een zzp'er niet belast kan worden volgens loon uit dienstbetrekking, maar een medisch specialist wel. Resultaat uit overige werkzaamheden zal door de afbakening niet meer in deze scriptie aan bod komen.

### 2.2 Zelfstandigheid

Zelfstandigheid en vrije beroepen zijn veel gebruikte termen in de medische wereld en spelen een fundamentele rol bij de uiteindelijke belastingheffing. Zo komt zelfstandigheid naar voren bij het zelfstandig uitgeoefend beroep en het daarbij gerelateerde ondernemersbegrip. Verder zijn zelfstandigen onder te verdelen in verschillende groepen (zzp en zmp) en soorten (zelfstandigen en schijnzelfstandigen). Deze niet-fiscale concepten worden in de komende subparagrafen gedefinieerd.

#### 2.2.1 Zelfstandige zonder personeel

Een zelfstandige kan worden onderverdeeld in twee groepen, de zzp en de zmp. Uit de resultaten van het CBS blijkt dat in 2020 respectievelijk 13 procent van alle werkenden bestonden uit zzp'ers en 4 procent uit zmp'ers.<sup>31</sup> In de nationale wetgeving is geen eenduidige definitie van het begrip zelfstandigen of zzp opgenomen. De SER<sup>32</sup> stelt dat het zzp begrip het beste kan aansluiten op het ondernemersbegrip, daarentegen kan de desbetreffende persoon niet beschikken over personeel. De SER formuleert de zzp'ers als volgt: *'Een zzp'er is een ondernemer die geen personeel in dienst heeft.'*

Voor het toetsen van het ondernemersbegrip kijkt de SER vervolgens naar elementen zoals de zelfstandigheid van de werkzaamheden, ondernemersrisico, perspectief op winst, bekendmaking van ondernemerschap en het streven naar meerdere opdrachtgevers.<sup>33</sup>

Daarentegen, definieert het CBS<sup>34</sup> de zzp'er als *'een persoon die arbeid verricht voor eigen rekening of risico in een eigen bedrijf of praktijk, als DGA of als overige zelfstandige'*. Onder de overig zelfstandige vallen de zelfstandige uitgeoefende beroepsbeoefenaars. Dit is een belangrijk gegeven voor het vervolg van dit onderzoek, want deze definitie wordt in deze scriptie als uitgangspunt genomen.

De medisch specialist wordt soms ook gekwalificeerd als vrije beroepsbeoefenaar. Een vrij beroep wordt gedefinieerd als een beroep waarbij de opdrachtgever de beoefenaar inhuurt, hierbij zal de beoefenaar een specialistische taak uitvoeren. In dit geval wordt vaak zelfstandig gewerkt en kan de specialist niet snel vervangen worden. De vrije beroepsbeoefenaar kan dus ook een zzp'er zijn. Beroepen zoals de medisch specialisten,

---

<sup>30</sup> Art. 2.14 Wet IB.

<sup>31</sup> Geraadpleegd via <https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-zzp/hoofdcategorieen/ontwikkelingen-zzp>.

<sup>32</sup> SER, *Zzp'ers in beeld; Een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel*, oktober 2010, p. 52-54.

<sup>33</sup> SER, *Zzp'ers in beeld; Een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel*, oktober 2010, p. 53.

<sup>34</sup> Geraadpleegd via: <https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-zzp/hoofdcategorieen/wat-zijn-zzp-ers->

tandartsen, notarissen en advocaten vallen vaak onder het vrije beroep.<sup>35</sup> Zoals al in de inleiding van hoofdstuk 1 is aangegeven, moet de vrije beroepsbeoefenaar ook getoetst worden aan ondernemerschap. Het gebrek aan ondernemersrisico komt regelmatig voor bij vrije beroepsbeoefenaars en vormt zodoende een struikelblok voor fiscaal ondernemerschap.

De medisch specialisten zijn als vrije beroepsbeoefenaren werkzaam in eigen praktijken of als zzp'er, in een ZBC of als waarnemer.<sup>36</sup> De UMC bestaan vooral uit specialisten in dienstverband, andere medische centra gebruiken ook vrijegevestigden. Bij een vrij beroep hebben de medisch specialisten geen arbeidscontract met het ziekenhuis of MSB, waardoor er geen hiërarchische relatie bestaat. Naast dit voordeel is het inkomen van een vrije beroepsbeoefenaar ook hoger dan in een dienstverband en hebben zij meer invloed op de bedrijfsuitvoering. Echter dient de medisch specialist wel verplicht zelf pensioen op te bouwen bij de SPMS.<sup>37</sup>

Bij de vrije beroepsbeoefenaar kan ook schijnzelfstandigheid optreden. Met schijnzelfstandigheid wordt bedoeld op de groep zelfstandigen die sterk afhankelijk is van één opdrachtgever. De zelfstandige blijkt op basis van zijn arbeidsovereenkomst eigenlijk werknemer te zijn maar wordt aangemerkt als zzp'er. Dit wordt in de volksmond ook wel 'verkapte loondienst' genoemd.<sup>38</sup> Schijnzelfstandigen verkrijgen dus onrechtmatig ondernemersfaciliteiten.

Schijnzelfstandigheid wordt per individueel geval bekeken. Daarom is het moeilijk te kwantificeren hoeveel mensen zich daadwerkelijk schuldig maken aan schijnzelfstandigheid. Uit het onderzoek van SEO Economisch Onderzoek<sup>39</sup> blijkt dat tussen de 10- en 13 procent van de zzp'ers eigenlijk in dienstbetrekking werkzaam zijn. Deze schijnzelfstandigheid komt het vaakst voor bij sectoren met lage uurlonen, zoals de bouw of de postsector. Zo kwam in 2015 PostNL negatief in het nieuws vanwege het aannemen van schijnzelfstandigen.<sup>40</sup> De pakketbezorgers stonden onder controle van PostNL en moesten gedetailleerde instructies opvolgen. In deze situatie oordeelde de Rechtbank dat er geen sprake was van zelfstandig ondernemerschap.

Het ontstaan van deze schijnconstructies komt voort uit verschillende motieven. Zo zijn de loonkosten voor de opdrachtgever lager en is het loon van de zzp'er gemiddeld hoger dan bij de werknemer. Daarnaast zijn zelfstandigen onafhankelijker en beschikken zij over meer professionele vrijheid. Medisch specialisten die werken in dienstbetrekking ervaren vaak een hoge werkdruk en kunnen niet altijd de beste zorg verlenen.<sup>41</sup> Door zich als zelfstandige aan te merken hebben zij meer vrijheid om zelf hun werktijden te bepalen.<sup>42</sup> Ook bij het medisch specialisme kan men zich afvragen of er sprake is van schijnzelfstandigheid.

Momenteel lopen veel zzp'ers risico voor eventuele correctieverplichtingen, naheffingsaanslagen en het verliezen van fiscale voordelen zoals de zelfstandigenaftrek.<sup>43</sup> Door het coronavirus hebben veel werkgevers de relatie met de opdrachtnemer stopgezet. De opdrachtnemers zijn hierdoor afhankelijker geworden van enkele opdrachtgevers. Door deze verandering kan nu ineens wél sprake zijn van loon uit dienstbetrekking. Het is daarom belangrijk om te kijken naar de kwalificering van loon uit dienstbetrekking, anders kunnen de

<sup>35</sup> Geraadpleegd via: <https://ondernemersplein.kvk.nl/wanneer-heeft-u-een-vrij-beroep/>.

<sup>36</sup> De Jonge Specialist, *Werken als medisch specialist: Vrij beroep & dienstverband*, p.11.

<sup>37</sup> Geraadpleegd via: <https://www.demedischspecialist.nl/nieuws/deelname-pensioenfonds-verplicht-voor-alle-medisch-specialisten>.

<sup>38</sup> Boot, TRA 2016/44.

<sup>39</sup> SEO economisch onderzoek, *Karakteristieken en tarieven zzp'ers 2018*.

<sup>40</sup> Rb. Noord-Holland 18 december 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:11226.

<sup>41</sup> De Jonge Specialist, *Nationale a(n)ios-enquête 2020: Gezond en veilig werken*, p.4.

<sup>42</sup> Geraadpleegd via: <https://www.cbs.nl/nl-nl/faq/zzp/hoe-zijn-de-arbeidsomstandigheden-van-zzp-ers->

<sup>43</sup> Geraadpleegd via: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/modelovereenkomsten/content/controle-wet-dba>.

bovengenoemde problemen zich voordoen. De eisen voor loon uit dienstbetrekking worden in paragraaf 2.5 weergegeven. Voor de opdrachtgever brengt deze verandering meer verplichtingen met zich mee. Zo dienen bedrijven in het geval van een dienstbetrekking geld voor werknemersverzekeringen af te dragen en door te betalen bij ziekte.

Om schijnzelfstandigheid aan te pakken was eerst de VAR van toepassing. Echter, de Wet DBA heeft de VAR sinds 1 mei 2016 vervangen. De staatssecretaris van Financiën stelde dat de VAR in sommige gevallen een verkeerd beeld gaf van de realiteit en hierdoor niet voor het gewenste resultaat zorgde.<sup>44</sup> Bij de Wet DBA moeten zowel de opdrachtgever als de opdrachtnemer de werkrelatie beoordelen. Hier wordt beoordeeld of er eventueel sprake is van loon uit dienstbetrekking. Bij het maken van de overeenkomst zijn de opdrachtgever en opdrachtnemer beiden verantwoordelijk voor de gevolgen van de arbeidsrelatie. Indien er wordt getwijfeld over de arbeidsrelatie kan gebruik worden gemaakt van modelovereenkomsten.<sup>45</sup> Dit geeft meer zekerheid en sturing omtrent de overeenkomst voor een opdracht. De wet DBA had dus voor meer duidelijkheid moeten zorgen echter is dit niet gebeurd. Kabinet Rutte III heeft daarom besloten de wet DBA te vervangen door een beter alternatief, de zogenoemde opdrachtgeversverklaring.<sup>46</sup> Met een webmodule wordt de aard van de samenwerking vastgelegd.<sup>47</sup>

De SER<sup>48</sup> adviseert de Belastingdienst om de schijnconstructies te beperken tot de situatie waarin zzp'ers worden ingehuurd onder de 35 euro per uur. Onder dit bedrag ontstaat er een rechtsvermoeden van werknemerschap. Bij twijfel moet de opdrachtgever de ondernemerschap bewijzen. Verder raadt de SER aan om de zelfstandigenaftrek af te bouwen en andere fiscale faciliteiten te creëren.

### 2.3 Bron van inkomen

Zoals in paragraaf 2.1 is beschreven is een bron van inkomen een vereiste om belastingheffing in de IB mogelijk te maken. Het begrip komt niet voor in de Wet IB, maar speelt wel een belangrijke rol bij de belastingheffing van arbeidsinkomen. Dit begrip vindt aansluiting op de causaliteitsleer. Dit houdt in dat een zekere gebeurtenis niet zou zijn opgetreden, indien de voorafgaande omstandigheden en feiten zich niet hadden voorgedaan.<sup>49</sup> Het belasten van arbeidsinkomen kan volgens de Wet IB alleen plaatsvinden als voldaan wordt aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden:

- de belastingplichtige neemt deel aan het economisch verkeer;
- het daaruit voortvloeiende voordeel wordt beoogd;
- dit voordeel is redelijkerwijs te verwachten.<sup>50</sup>

Deelname aan het economisch verkeer kan zowel optreden bij openbare activiteiten als bij besloten activiteiten. In het laatste geval wordt naar de intentie van de belanghebbende gekeken. Een voordeel wordt namelijk beoogd als de activiteiten worden uitgevoerd met het oogmerk om een voordeel te behalen. Deze voorwaarde beschikt dus over een subjectief karakter. Verder kan bij het deelnemen aan het economisch verkeer het eigendom van een zaak bij iemand anders rusten. De feitelijke exploitatie van de zaak met de daarbij behorende

<sup>44</sup> Kamerstukken I 2014/15, 34036, nr. F. p. 1-4.

<sup>45</sup> Geraadpleegd via: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/modelovereenkomsten/content/wat-houdt-de-wet-dba-eigenlijk-in>.

<sup>46</sup> Alt, TRA 2018/36.

<sup>47</sup> Kamerbrief van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Werken als zelfstandige, 15 juni 2020.

<sup>48</sup> SER, *Zekerheid voor mensen, een wendbare economie en herstel van de samenleving*, 2021, p.12.

<sup>49</sup> NDFR, art. 2.3 Wet IB, aant. 7.2.

<sup>50</sup> NDFR, art 2.3 Wet IB, aant. 3.

risico's kan dan alsnog voor een bron van inkomen zorgen.<sup>51</sup> Bij de derde vereiste kan naast de normale marktomstandigheden ook de leeftijd van de belanghebbende invloed hebben op het oordeel of het voordeel niet redelijkerwijs kan worden verwacht.<sup>52</sup> De onervarenheid in een branche is echter geen teken voor deze veronderstelling.<sup>53</sup> Bovendien wordt de derde eis in beginsel getoetst op basis van feiten en omstandigheden van het desbetreffende jaar. Hierbij kunnen gegevens uit het verleden bij de beoordeling van de voordeelsverwachting worden meegenomen. Verder blijkt uit jurisprudentie dat indien activiteiten voor meerdere jaren verliezen genereren, de activiteiten niet meer worden aangemerkt als een bron van inkomen.<sup>54</sup> Tevens is uit jurisprudentie op te maken dat de objectieve eis zwaarder weegt voor de bepaling van een bron van inkomen dan de subjectieve eis.<sup>55</sup> De laatste jaren verdwijnt het beogingsvereiste daarom langzaam naar de achtergrond.

Aan de drie cumulatieve voorwaarden dient dus te zijn voldaan om te kunnen spreken van een bron van inkomen. Als niet wordt voldaan aan één van de bovenstaande genoemde criteria hoeft ook geen IB betaald te worden over dit voordeel en kunnen negatieve inkomsten niet worden afgetrokken van de winst.

Na de vaststelling van een bron van inkomen wordt beoordeeld of het voordeel of nadeel tot het belastbaar inkomen wordt gerekend. De rangorderegeling, beschreven in art. 2.14 van de Wet IB, bepaalt vervolgens dat voordelen die belast zijn in één box of inkomenscategorie niet in de volgende box of inkomenscategorie worden belast. Dit is een wettelijke verplichting dus van een volledig vrije keuze is geen sprake. In dit hoofdstuk wordt gekeken naar winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheden. Deze inkomenscategorieën worden in de volgende paragrafen besproken. De structuur van deze scriptie volgt de rangorde van de Wet. In het vervolg van deze scriptie wordt aangenomen dat sprake is van een bron van inkomen.

## 2.4 Winst uit onderneming

Iemand die arbeid verricht kan voor zijn arbeidsinkomen worden belast in drie inkomenscategorieën: winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheden. Volgens de rangorderegeling is de eerste inkomenscategorie 'belastbare winst uit onderneming'. Deze categorieën bevinden zich in box 1. Hierbij wordt belastbare winst uit onderneming gedefinieerd in art. 3.2 Wet IB als '*het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen verminderd met het ondernemersaftrek<sup>56</sup> en MKB-winstvrijstelling*'.<sup>57</sup> Tevens maakt de fiscaliteit een onderscheid tussen subjectieve en objectieve ondernemingen. Voor ondernemerschap in de Wet IB is zowel het subjectieve als het objectieve ondernemerschap relevant. Het subjectieve ondernemerschap vindt zijn toepassing bij de ondernemersfaciliteiten en het objectieve ondernemerschap bij het bepalen van een objectieve onderneming.<sup>58</sup> Bij winst uit onderneming spelen de volgende drie begrippen: een onderneming, ondernemer en winst.<sup>59</sup> Daarnaast heeft het zelfstandig uitgeoefend beroep ook gelijkenissen met deze begrippen.

<sup>51</sup> Hof Den Haag 12 juli 1979, ECLI:NL:GHSGR:1979:AW9717.

<sup>52</sup> HR Amsterdam 22 maart 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4433.

<sup>53</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 27 april 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:BQ4214, r.o. 4.2.

<sup>54</sup> Hof Amsterdam 14 april 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BQ2799, r.o. 4.3.3.

<sup>55</sup> Lubbers, Meussen & Smeets 2018, p.7-9.

<sup>56</sup> Art. 3.74 Wet IB.

<sup>57</sup> Art. 3.79a Wet IB.

<sup>58</sup> Parket bij de HR 12 september 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BB0454, r.o. 4.7.

<sup>59</sup> *Kamerstukken II* 1998–1999, 26 727, nr. 3, p. 96.

### 2.4.1 Onderneming

De wetgever heeft het ondernemingsbegrip niet opgenomen in de Wet IB, omdat het opnemen van een abstracte omschrijving voor de praktijk geen toegevoegde waarde zou hebben.<sup>60</sup> Voor de uitleg van dit begrip verwijst de wetgever daarom naar de jurisprudentie. Hier komt naar voren dat onder een onderneming wordt verstaan: *'een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die door deelname aan het economisch verkeer winst beoogd te behalen'*.<sup>61</sup> Bij deze beoordeling spelen de volgende factoren een rol: duurzaamheid, omvang van de werkzaamheden, winstverwachting en aantal opdrachtgevers.<sup>62</sup> Bovendien zijn geen van deze factoren doorslaggevend en zal een afweging moeten worden gemaakt. Verder is gebleken dat indien niet wordt voldaan aan het lopen van ondernemingsrisico er geen sprake kan zijn van een onderneming.<sup>63</sup> Ook blijkt uit jurisprudentie dat er samenhang moet zijn tussen de activiteiten, wil er sprake zijn van een onderneming.<sup>64</sup>

### 2.4.2 Ondernemer

Naast het vaststellen van een objectieve onderneming moet ook sprake zijn van subjectief ondernemerschap.<sup>65</sup> De ondernemer wordt in de Wet IB aangemerkt als subject. Hierbij wordt in art. 3.4 van de Wet IB als ondernemer aangemerkt: *'de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'*. In deze definitie zijn dus drie cumulatieve voorwaarden inbegrepen: er dient sprake te zijn van een onderneming (zie hiervoor), de onderneming wordt door de belastingplichtige gedreven en er dient sprake te zijn van een rechtstreekse verbondenheid met de onderneming.<sup>66</sup> Met de termen 'voor rekening gedreven' wordt bedoeld op schriftelijke overeenkomsten. In zulke overeenkomsten is vastgelegd hoe het individu zich verhoudt tot de onderneming.<sup>67</sup> Daarnaast moet sprake zijn van een directe relatie met de onderneming en moeten er minimaal twee verbintenissen zijn.<sup>68</sup> Een vrije beroepsbeoefenaar hoeft daarentegen niet aan het verbondenheidsvereiste te voldoen.<sup>69</sup>

### 2.4.3 Winst

Met de totaalwinst doelt men volgens art. 3.8 Wet IB op *'het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming'*. De desbetreffende totaalwinst heeft het euro-is-euro-stelsel als grondslag en wordt bepaald door het vermogenstoename te berekenen en te corrigeren met de privéonttrekkingen en privéstortingen.

### 2.4.4 Zelfstandig uitgeoefend beroep

Tenslotte wordt in art. 3.5 Wet IB een belangrijke gelijkstelling gemaakt met ondernemerschap en het zelfstandig uitgeoefend beroep. Deze gelijkstelling heft de noodzakelijke verschillen tussen de voorschriften betreffende de winst uit onderneming en de winst uit een zelfstandig beroep op. Indien wordt voldaan aan de voorwaarden van het zelfstandig uitgeoefend beroep kan men beroep doen op de ondernemersfaciliteiten. In de volgende paragraaf zal blijken dat een werknemer geen beroep kan doen op deze faciliteiten, omdat de belanghebbende geen ondernemersrisico loopt. In hoofdstuk 3 zal het zelfstandig uitgeoefend beroep verder worden uitgewerkt.

<sup>60</sup> Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 93.

<sup>61</sup> Parket bij de HR 19 april 2021, ECLI:NL:PHR:2021:408, r.o. 2.5.

<sup>62</sup> HR 21 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5328, r.o. 6.2.

<sup>63</sup> Hof Amsterdam 2 juli 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AE5689, r.o. 5.2.3 & art. 81 Wet RO.

<sup>64</sup> Hof Den Haag 16 januari 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:47, r.o. 6.1.

<sup>65</sup> NDFR, art. 3.4 Wet IB, aant. 2.2.

<sup>66</sup> Lubbers, Meussen & Smeets 2018, p.11.

<sup>67</sup> Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr.3, p.92.

<sup>68</sup> Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr.3, p.92.

<sup>69</sup> HR 8 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR0352, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

## 2.5 Loon uit dienstbetrekking

Zoals eerder genoemd in de inleiding van dit hoofdstuk, verkrijgen twee derde van de totale medisch specialisten loon uit dienstbetrekking. Dit is ook de tweede inkomenscategorie genoemd in de Wet IB. Verder speelt loon uit dienstbetrekking ook in de Wet LB. Drie kernbegrippen staan hierin centraal: werknemer, inhoudingsplichtige en loon. Deze begrippen zullen in de volgende paragrafen worden beschreven. Zoals eerder vermeld kunnen zzp'ers niet worden belast volgens loon uit dienstbetrekking. In paragraaf 4.4 wordt loon uit dienstbetrekking gespecificeerd op de medisch specialisten. De theorie genoemd in de volgende subparagrafen vinden ook toepassing bij het medisch specialisme.

### 2.5.1 Werknemer

In art. 2 Wet LB wordt de werknemer aangemerkt als belastingplichtige. Van een werknemer is sprake als voldaan wordt aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden: een natuurlijk persoon, dienstbetrekking en een inhoudingsplichtige.<sup>70</sup> De eerste vereiste gaat over de kwalificering van een natuurlijk persoon. Men spreekt van een natuurlijk persoon, als iemand een drager is van rechten en plichten. Bij de tweede vereiste gaat het zowel om een publiekrechtelijke- als privaatrechtelijke dienstbetrekking. Een burgerrechtelijke arbeidsovereenkomst of een ambtelijke aanstelling zijn hierbij vereist. De burgerrechtelijke arbeidsovereenkomst wordt in art. 7:610 BW omschreven als *'de overeenkomst, waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt in dienst van de andere partij, de werkgever, tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten'*. Van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is dus sprake als loon door de werkgever wordt uitbetaald, de werknemer verplicht persoonlijke arbeid moet verrichten en er een gezagsverhouding bestaat tussen de werkgever en werknemer. Verder past de HR een holistische benadering toe, dit houdt in dat bij de afweging alle feiten en omstandigheden worden betrokken.<sup>71</sup> Daarnaast kan loon volgens art. 7:617 BW zoal bestaan uit geld en natura, hierbij hoeft niet aan het wettelijk minimumloon worden voldaan.<sup>72</sup> Verder moet een zekere tijd arbeid verricht worden. Tenslotte, bij een gezagsverhouding draait het om het recht van de werkgever om op de werkzaamheden toezicht te houden en de bevoegdheid om opdrachten, aanwijzingen en nadere instructies te geven. De werkgever hoeft van deze bevoegdheden dus niet daadwerkelijk gebruik te maken.<sup>73</sup>

Onder het werknemersbegrip vallen zowel mensen die op dit moment loon uit een dienstbetrekking genieten, maar ook gepensioneerden, nabestaanden en mensen die namens een ander loon ontvangen. Het werknemersbegrip heeft dus een groot reikwijdte.

### 2.5.2 Inhoudingsplichtige

Voor loon uit dienstbetrekking moet ook sprake zijn van een inhoudingsplichtige. Zoals het woord al omschrijft moet de desbetreffende persoon belasting inhouden. Art. 6 Wet LB bepaalt dat bij een bestaande dienstbetrekking degene wordt aangemerkt, tot wie een of meer personen in dienstbetrekking staan. Naast bestaande dienstbetrekkingen wordt op grond van onderdeel b ook loon uit een vroegere dienstbetrekking van hemzelf of van een ander belast. Het pensioenfonds wordt in dit onderdeel als inhoudingsplichtige aangemerkt. Hier is dus geen sprake van een direct verband met arbeid. Tot slot kan men loon genieten uit een dienstbetrekking van een ander. Dit doet zich voor als de werkgever een toelage geeft aan het kind van een werknemer.

---

<sup>70</sup> NDFR, art. 2 Wet LB, aant. 2.

<sup>71</sup> HR 6 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1746, r.o. 3.

<sup>72</sup> HR 12 oktober 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZC3681, r.o. 3.8.

<sup>73</sup> HR 7 februari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9845, r.o. 3.

### 2.5.3 Loon

Het belastbaar loon wordt in de Wet IB gedefinieerd als ‘loon verminderd met de reisaftrek’.<sup>74</sup> De reisaftrek heeft zijn werking bij woon-werkverkeer en is beschreven in art. 3.87 Wet IB. Het loon is ‘overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting, met dien verstande dat, voorzover nodig in afwijking van die bepalingen, fooien en dergelijke prestaties van derden, in aanmerking worden genomen voor het werkelijk genoten bedrag’.<sup>75</sup> Loon wordt in de Wet LB omschreven als ‘al hetgeen uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking’.<sup>76</sup> ‘Al hetgeen’ geeft hierbij aan dat elk voordeel in het kader van zijn dienstbetrekking in beginsel vatbaar is voor de LB.<sup>77</sup> Er dient dus een relatie te bestaan tussen het voordeel en de dienstbetrekking. Bovendien blijkt uit de leer van de redelijke toerekening dat de voordelen moeten worden belast op de plaats waar de voordelen zijn ontstaan.<sup>78</sup>

Verder blijkt dat betaalde bedragen slechts als loon zijn aan te merken als het ten goede komt aan de werknemer.<sup>79</sup> Daarentegen, wordt het verkrijgen van een vergoeding voor niet opgenomen verlofuren, wel als een vergoeding aangemerkt.<sup>80</sup> Bij loon behoren ook aanspraken die onder voorwaarde of na verloop van tijd voor een of meerdere uitkeringen zorgen. Art. 11 Wet LB sluit echter een paar aanspraken uit van belastbaar loon. Het loonbegrip heeft dus over het algemeen een groot reikwijdte met uitsluiting van een aantal gevallen.

Als uitzondering kan loon uit dienstbetrekking voor de Wet IB in sommige gevallen worden aangemerkt als winst uit onderneming. De dienstbetrekking wordt op grond van de absorptieregeling geabsorbeerd in de onderneming. Om deze regeling in werking te laten treden moet sprake zijn van een nauw verband tussen de werkzaamheden verricht in dienstbetrekking en werkzaamheden verricht als ondernemer. Verder moeten de werkzaamheden in dienstbetrekking ondergeschikt zijn aan de ondernemersactiviteiten.<sup>81</sup>

### 2.5.4 Gebruikelijk loon

Bij medisch specialisten die hun diensten verlenen via een BV en in deze BV een aanmerkelijk belang bezitten, moeten rekening houden met een gebruikelijk loon. De desbetreffende specialist kan zelf zijn eigen arbeidsvoorwaarden regelen, waaronder zijn salaris. Aan de hand van de meest vergelijkbare dienstbetrekkingen wordt het gebruikelijk loon bepaald. Hierbij verstaat art. 12a Wet LB onder meest vergelijkbare dienstbetrekking: ‘een dienstbetrekking waarbij het aanmerkelijk belang geen rol speelt, die bekend is bij de inspecteur en waarvan het loon vastgesteld kan worden’. Het gebruikelijk loon is op basis van de AMS vastgesteld op €130.950 en kan worden verhoogd met 75 procent van de eventueel verplichte bijdrage aan het beroepspensioenfonds.<sup>82</sup> Het gebruikelijk loon bepaalt dus de hoogte voor de heffing van de LB en IB en komt in deze scriptie terug bij de organisatiemodellen.

---

<sup>74</sup> Art. 3.80 Wet IB.

<sup>75</sup> Art. 3.81 Wet IB.

<sup>76</sup> Art. 10 Wet LB.

<sup>77</sup> NDFR, art. 10 Wet LB, aant. 2.

<sup>78</sup> HR 29 juni 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9439.

<sup>79</sup> HR 6 september 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7008, r.o. 3.2.2.

<sup>80</sup> Hof Den Haag 14 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4174, r.o. 6.4.

<sup>81</sup> Hof Arnhem Leeuwarden 14 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:255, r.o. 4.2.

<sup>82</sup> Geraadpleegd via: <https://www.spms.nl/uw-pensioen-bij-spms/uw-pensioenpremie/premiebedragen-en-trapcodes.aspx#werknemer>.

## 2.6 Belastbaar resultaat overige werkzaamheden

Resultaat uit overige werkzaamheden wordt als derde inkomenscategorie genoemd in de Wet IB. Het volgen van de rangorderegeling van art. 2.14 Wet IB zorgt er daarom voor dat inkomsten alleen hieronder kunnen vallen als de reeds eerder besproken inkomenscategorieën geen toepassing vinden. Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden wordt daarom ook wel gezien als ‘de vergaarbak van vele arbeidsvarianten’. Deze categorie geldt voor belastingplichtige, die wel inkomsten genieten uit een vorm van werk in de brede zin, maar niet eerder zijn belast. Uiteenlopende arbeidstypen kunnen door deze flexibele invulling toch worden belast.

Zoals uit de benaming van deze inkomenscategorie blijkt gaat het over een werkzaamheid. Het begrip ‘werkzaamheid’ is niet gedefinieerd in de Wet IB. De wetgever heeft het begrip daarom in de parlementaire behandeling omschreven als *‘het verrichten van een enige vorm van arbeid in het economisch verkeer, die is gericht op het behalen van geldelijk voordeel en niet is aan te merken als winst uit onderneming of als loon uit dienstbetrekking’*.<sup>83</sup> Het resultaat omvat hier alle voordelen ‘die onder welke naam en in welke vorm ook’ worden behaald met een werkzaamheid.<sup>84</sup> Dit omvat zowel positieve als negatieve voordelen.<sup>85</sup> Deze voordelen dienen te worden toegerekend aan de tijdsperiode waarin de werkzaamheid heeft plaatsgevonden. Hierbij wordt aangesloten bij het goedkoopmansgebruik.<sup>86</sup> Indien sprake is van onzakelijk handelen met een gelieerd persoon, dient het resultaat van de werkzaamheid gecorrigeerd te worden tot zakelijke verhoudingen. Deze toepassing is overeenkomstig met het winstregime.

De afbakening tussen resultaat overige werkzaamheden en winst uit onderneming is in de praktijk niet altijd eenvoudig, daarentegen zijn toch verschillen op te merken. Winst uit onderneming heeft bijvoorbeeld als noodzakelijke voorwaarde dat er sprake moet zijn van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal.<sup>87</sup> Deze vereiste geldt niet voor resultaat uit overige werkzaamheden. Verder beoogt de wetgever met het resultaatbegrip aan te sluiten bij het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB, dus het heeft ook veel raakvlakken.<sup>88</sup> Bij resultaat uit overige werkzaamheden ontbreekt een gezagsverhouding en zo mist het ook de ondergeschiktheid. Dit is wel vereist bij loon uit dienstbetrekking. Dus ook tussen deze inkomenscategorieën zijn verschillen op te merken.

## 2.7 Deelconclusie

Allereerst is gekeken naar de verschillende omschrijvingen van het begrip zzp’er. Voor deze scriptie wordt de invulling van het CBS gebruikt: *‘een persoon die arbeid verricht voor eigen rekening of risico in een eigen bedrijf of praktijk, als DGA of als overige zelfstandige’*. Vervolgens is ingegaan op de belastingheffing bij arbeidsinkomen. Om in beginsel belastingheffing in de Wet IB mogelijk te maken, moeten de bronvereisten gelden. De belastingplichtige moet deelnemen aan het economisch verkeer, een voordeel beogen en het voordeel moet redelijkerwijs te verwachten zijn. Als de zzp’er kwalificeert als een IB-ondernemer volgens art. 3.4 en 3.5 Wet IB, zal sprake zijn van winst uit onderneming. Daarnaast kan voor de medisch specialist loon uit dienstbetrekking van toepassing zijn. Hierbij spelen de begrippen: werknemer, inhoudingsplichtige en loon. Indien de voordelen niet onder winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking worden gekwalificeerd, kunnen de voordelen onder resultaat uit overige werkzaamheden vallen. Resultaat uit overige werkzaamheden kan zowel van toepassing zijn bij zzp’ers als bij medisch specialisten. In het volgende hoofdstuk wordt dieper ingegaan op winst uit onderneming. Hier zal het zelfstandig uitgeoefend beroep centraal staan.

<sup>83</sup> Kamerstukken II 1997/98, 25 810, nr. 2.

<sup>84</sup> Art. 3.94 Wet IB.

<sup>85</sup> Kamerstukken II 1997/98, 25 810, nr. 2.

<sup>86</sup> HR 16 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU4808, r.o. 2.12.

<sup>87</sup> NDFR, art. 3.2 Wet IB, aant. 5.1.

<sup>88</sup> Kamerstukken II 1997/98, 25 810, nr. 2.



## Hoofdstuk 3: Het zelfstandig uitgeoefend beroep

### 3.1 Inleiding

Het zelfstandig uitgeoefend beroep speelt een fundamentele rol bij ondernemerschap en is al kort aan bod gekomen in paragraaf 2.4.4. Hieruit was op te maken dat door de in art. 3.5 Wet IB opgenomen gelijkstelling, de zelfstandig uitgeoefende beroepsbeoefenaar wordt gekwalificeerd als ondernemer. Er is nog niet specifiek stilgestaan bij de criteria van het zelfstandig uitgeoefend beroep. Dit hoofdstuk geeft daarom antwoord op de deelvraag: 'Wanneer kwalificeert iemand als een zelfstandig uitgeoefend beroepsbeoefenaar onder de Wet IB?'

### 3.2 De kwalificering van het zelfstandig uitgeoefend beroep

De HR<sup>89</sup> heeft voor de kwalificering de volgende drie cumulatieve voorwaarden gebruikt: het beschikken over voldoende zelfstandigheid met de opdrachtgever, het streven naar continuïteit en het lopen van ondernemersrisico. Deze voorwaarden worden in de volgende paragrafen nader uiteengezet.

#### 3.2.1 Beschikken over voldoende zelfstandigheid

Zoals te verwachten moet bij het zelfstandig uitgeoefend beroep sprake zijn van voldoende zelfstandigheid. Bij het beschikken over voldoende zelfstandigheid gaat het voornamelijk om de zelfstandigheid ten opzichte van de opdrachtgever. Daarvan is pas sprake als onder eigen naam, voor eigen verantwoordelijkheid en voor eigen risico wordt gehandeld.<sup>90</sup> Het ontbreken van zelfstandigheid wordt bewezen door de inspecteur.<sup>91</sup> Dit doet de inspecteur door te kijken naar aspecten zoals: het gebruik van eigen spullen, het hebben van meerdere opdrachtgevers en de mogelijkheid om vervangen te worden. Als de belanghebbende zelf een persoonlijke overeenkomst sluit met de klant, hoeft daarentegen in sommige gevallen geen sprake te zijn van zelfstandigheid.<sup>92</sup> Verder kan het gebrek aan zelfstandigheid worden aangetoond aan de hand van werknemersspecifieke rechten, de mate van invloed op de organisatie, ter beschikking gestelde faciliteiten en klantenwerving.<sup>93</sup> Men mag dus niet alleen afhankelijk zijn van andermans onderneming, omdat anders de belanghebbende te weinig invloed heeft op de organisatie. Dit leidt tot een uitsluiting van het zelfstandig uitgeoefend beroep. Om dit tegen te gaan dient dus sprake te zijn van meerdere opdrachtgevers, om zodoende een zelfstandig karakter te creëren. Tenslotte, het onder toezicht staan en het krijgen van aanwijzingen van een opdrachtgever, hoeft de zelfstandigheid niet in de weg te staan.<sup>94</sup>

#### 3.2.2 Streven naar continuïteit

Bij de tweede vereiste gaat het hoofdzakelijk om de bedoeling van de belanghebbende. De belanghebbende moet voor deze vereiste niet incidentele handelingen verrichten, maar juist handelingen met een duurzaam karakter.<sup>95</sup> Men spreekt in de volksmond van een duurzaam karakter als verschillende handelingen voor een langere tijd bij meerdere opdrachtgevers worden verricht. Als bij de aanvang van de werkzaamheden het kortstondige karakter kenbaar was, wordt niet aan de voorwaarde van continuïteit voldaan.<sup>96</sup> Indien achteraf blijkt dat de onderneming niet langdurig kan voortbestaan, maar de intentie er wel was om te streven naar continuïteit, verliest het niet zijn duurzame karakter.

Om de werkzaamheden voort te kunnen zetten investeert een bedrijf vaak in materiële activa, echter is bij het zelfstandig uitgeoefend beroep inbreng van kapitaal van

<sup>89</sup> HR 20 april 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA9094, r.o. 3.2.

<sup>90</sup> Rb. 's-Gravenhage 27 augustus 2009, ECLI:NL:RBSGR:2009:BK0889, r.o. 3.7.

<sup>91</sup> Hof Arnhem 29 maart 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AO8177, r.o. 4.3.

<sup>92</sup> Hof Amsterdam 8 september 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU3995, r.o. 5.6.

<sup>93</sup> HR 11 juli 2003, ECLI:NL:HR:2003:AH9774, r.o. 3.2 en 3.3.1.

<sup>94</sup> Hof Arnhem 29 maart 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AO8177, r.o. 4.4.

<sup>95</sup> Hof Amsterdam 5 juli 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AY3765, r.o. 5.5.

<sup>96</sup> HR 20 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA9094, r.o. 3.2.

ondergeschikte betekenis. Hierbij kan zelfs aan het continuïteitsvereiste worden voldaan als de kapitaalbreng nihil is, want de inbreng van persoonlijke kennis, kunde en vaardigheden staan bij de vrije beroepsbeoefenaar voorop.<sup>97</sup> Deze invulling wijkt dus af van het ondernemingsbegrip. De onderneming wordt zoals beschreven in hoofdstuk 2 gedefinieerd als *'een organisatie van arbeid en kapitaal die erop gericht is winst te behalen.'* Hierbij wordt dus wel expliciet arbeid en kapitaal genoemd.

### 3.2.3 Het lopen van ondernemersrisico

Het lopen van ondernemersrisico is het derde onderdeel van de zelfstandigheidstoets. Zoals het criterium al benoemt, gaat het over ondernemersrisico en niet de risico's die betrekking hebben op de belanghebbende zelf.<sup>98</sup> Bovendien, stelde het Hof Amsterdam<sup>99</sup> dat *'enig risico'* gelopen moet worden. Dit geeft aan dat de belanghebbende een zekere mate van risico moet lopen. Bij de toetsing van het risico gaat het om het verwachte risico en niet het risico dat zich daadwerkelijk heeft gemanifesteerd in het desbetreffende jaar.<sup>100</sup>

Uit de jurisprudentie is op te maken dat de volgende aspecten van belang zijn voor het lopen van ondernemersrisico:

- het debiteurenrisico;
- het risico dat de gemaakte ondernemingskosten de baten overtreffen;
- het risico van de hoogte van de opbrengsten;
- het wettelijke aansprakelijkheidsrisico;
- het continuïteitsrisico.

De hoogte van het debiteurenrisico hangt onder andere af van de sector waarin de onderneming zich begeeft, het aantal opdrachtgevers en de investeringen die de belanghebbende heeft gedaan om het debiteurenrisico te verlagen.<sup>101</sup> Als er geen sprake is van debiteurenrisico kan alsnog sprake zijn van ondernemerschap indien de belanghebbende wel te maken heeft met de andere risico's.<sup>102</sup> Het gaat dus om de samenhang van de gelopen risico's. Naast het debiteurenrisico kan de ondernemer ook te maken krijgen met hoge ondernemingskosten.<sup>103</sup> De ondernemingskosten kunnen de baten overtreffen en zodoende een gevaar vormen voor de continuïteit van de onderneming.

Bij *'het risico van de hoogte van de opbrengsten'* gaat het om opbrengsten die soms hoger of lager kunnen uitvallen.<sup>104</sup> Het verkrijgen van een vaste vergoeding zorgt dus voor een te grote vorm van zekerheid. Het risico van onduidelijke opbrengsten hangt daarnaast af van het zelfstandig aantrekken en behouden van klanten. De presentatie van de belanghebbende naar de buitenwereld speelt hier een belangrijke rol.

Verder moet ook gekeken worden naar de persoon voor wiens rekening de activiteiten worden gedreven. Indien de aansprakelijkheid bij iemand anders ligt, zal het ondernemersrisico niet bij de belanghebbende liggen. Hierdoor wordt niet aan deze vorm van risico voldaan. Deze vorm van ondernemersrisico wordt in hoofdstuk 4 nader uitgewerkt. Het continuïteitsrisico is in de vorige paragraaf beschreven.

<sup>97</sup> HR 7 februari 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1890, r.o. 3.3.

<sup>98</sup> Hof Leeuwarden 15 april 2005, ECLI:NL:GHLEE:2005:AT4187, r.o. 5.7.

<sup>99</sup> Hof Amsterdam 2 juli 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AE5689, r.o. 5.2.6.

<sup>100</sup> Hof Arnhem 25 juni 2002, ECLI:NL:GHARN:2002:AE7156, r.o. 17.

<sup>101</sup> HR 16 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5085, r.o. 3.3.

<sup>102</sup> HR 28 februari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AW2756, r.o. 2.2.

<sup>103</sup> Parket bij de HR 12 september 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BA6413, r.o. 4.11.

<sup>104</sup> Hof Arnhem 14 februari 1975, ECLI:NL:GHARN:1975:AX4024.

### 3.3 Het verbondenheids criterium bij het zelfstandig uitgeoefend beroep

Naast de bovengenoemde voorwaarden speelt het verbondenheids criterium een belangrijke rol bij ondernemerschap. Zo wordt de ondernemer aangemerkt als *'de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'* (zie 2.4.2). In het tweede deel van deze volzin blijkt een verbondenheids criterium. Volgens deze bepaling moet de belastingplichtige zowel verbonden zijn voor bestaande verbintenissen, maar ook voor nieuwe verbintenissen. De wetgever wilde met deze definitie bewerkstelligen dat ondernemerschap meer zou gaan inhouden dan het alleen ter beschikking stellen van kapitaal.<sup>105</sup> Met als doel de economische en maatschappelijke realiteit beter te weerspiegelen. Echter, de HR oordeelde in 2011 dat de zelfstandig uitgeoefende beroepsbeoefenaar niet direct verbonden hoeft te zijn voor de verbintenissen om zich alsnog te kunnen kwalificeren als IB-ondernemer.<sup>106</sup> Kortom, het verbondenheids criterium geldt niet bij het zelfstandig uitgeoefend beroep.

### 3.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de kwalificering van het zelfstandig uitgeoefend beroepsbeoefenaar centraal. In dit hoofdstuk werd duidelijk dat aan de hand van jurisprudentie drie voorwaarden zijn op te maken. Allereerst moet de belastingplichtige voldoende zelfstandigheid hebben. De belastingplichtige moet volgens dit vereiste onder eigen naam, voor eigen verantwoordelijkheid en voor eigen risico handelen. Daarnaast moet de belastingplichtige streven naar continuïteit. De belastingplichtige moet de intentie hebben om de onderneming langdurig voort te zetten. Wat daadwerkelijk in de toekomst gebeurt, is bij deze vereiste irrelevant. Als laatste kwam het ondernemersrisico naar voren. Het ondernemersrisico kan worden onderverdeeld in het debiteurenrisico, het risico dat de gemaakte ondernemingskosten de baten overtreffen, het opbrengstenrisico, het wettelijke aansprakelijkheidsrisico en het continuïteitsrisico. Om deze voorwaarden te toetsen worden alle risico's meegenomen, het totaalbeeld telt uiteindelijk. Indien aan alle drie de hoofdvorauswaarden zijn voldaan, wordt op basis van art. 3.5 Wet IB het zelfstandig uitgeoefend beroep gelijkgesteld aan de onderneming en de zelfstandig uitgeoefende beroepsbeoefenaar aan de ondernemer. Door deze gelijkstelling kan de medisch specialist uiteindelijk ondernemersfaciliteiten verkrijgen. In het volgende hoofdstuk worden de organisatiestructuren en de verhoudingen tussen de specialist en de zorginstelling weergegeven. Dit speelt een belangrijke rol bij het lopen van ondernemersrisico en zelfstandigheid, wat belangrijke eisen zijn voor het zelfstandig uitgeoefend beroep.

---

<sup>105</sup> *Kamerstukken II 1998/1999, 26727, nr. 3, p. 97-98 MvT.*

<sup>106</sup> HR 8 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR0352, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

## Hoofdstuk 4: Het zelfstandig uitgeoefend beroep bij medisch specialisten

### 4.1 inleiding

Uit het vorige hoofdstuk blijkt dat voor de kwalificering van het zelfstandig uitgeoefend beroep het voldoen aan de volgende drie eisen bepalend is: het beschikken over voldoende zelfstandigheid ten opzichte van de opdrachtnemer, het streven naar continuïteit en het lopen van ondernemersrisico. Indien aan alle eisen wordt voldaan, zal door de gelijkstelling sprake zijn van ondernemerschap. Ook de medisch specialisten moeten voldoen aan deze eisen om als IB-ondernemer te kunnen worden aangemerkt. Echter, voor medisch specialisten blijkt het extra lastig te zijn om aan deze vereisten te voldoen. Het gebrek aan ondernemersrisico staat namelijk vaak het ondernemerschap in de weg. De problematiek omtrent het ondernemersrisico staat daarom in dit hoofdstuk centraal.

Allereerst wordt de ‘medisch specialist’ gedefinieerd, gevolgd door een paragraaf over de recente ontwikkelingen bij de bekostigingssystemen. Daarna worden de drie mogelijke opties voor de belastingheffing van de medisch specialist beschreven. De meest voorkomende vorm, loon uit dienstbetrekking, zal als eerste worden besproken. Vervolgens komen de opgekomen organisatievormen aan bod, met de verhoudingen tussen de medisch specialisten en het ziekenhuis. Tenslotte wordt aan het einde van het hoofdstuk ingegaan op de effectiviteit van het integrale bekostigingssysteem. Dit hoofdstuk maakt het mogelijk om antwoord te geven op de vraag: ‘Welke organisatievormen zijn ontstaan en hoe verhouden de medisch specialisten zich momenteel tot de ziekenhuizen?’ Daarnaast komen ook de mogelijke vormen van belastingheffing aan bod. In combinatie met de vorige deelvraag wordt vervolgens antwoord gegeven op de vraag: ‘Welke mogelijkheden zijn er om medisch specialisten te belasten onder de Wet IB 2001 gegeven de verhouding tot de opdrachtgever?’

### 4.2 Definitie medisch specialisten

In art. 2 van de subsidieregeling overgang integrale tarieven medische zorg 2020 en 2021 wordt de medisch specialist gedefinieerd als ‘*een arts die als specialist met een wettelijk erkende specialistentitel in een specialistenregister als bedoeld in art. 14, eerste lid, van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, is ingeschreven, en zorg biedt als bedoeld in art. 1.1, onderdeel d, van de Aanwijzing integrale tarifiering medisch-specialistisch zorg 2015*’.<sup>107</sup> Hieronder wordt begrepen: een specialist die een bijzondere deskundigheid uitoefent en ingeschreven staat bij de MSRC. Naast de opleiding geneeskunde dient dus ook gespecialiseerd te worden in een bepaald vakgebied. Nadat de specialisatie is afgerond moet de medisch specialist zich inschrijven bij de RGS. Deze registratie is maar 5 jaar geldig. Als de termijn voorbij is dient de specialist zichzelf weer te registreren.<sup>108</sup> Bij de herregistratie wordt aangesloten bij de vastgestelde CGS-regels. Deze herregistratie eisen zijn ook weergegeven in het Besluit herregistratie specialisten.<sup>109</sup> Specialisten in de oncologie, urologie, orthopedie en neurologie vallen ook onder deze bepaling. Het medisch specialisme bestaat dus niet alleen uit chirurgen, maar ook uit geriateren en internisten.

### 4.3 Recente ontwikkelingen bij de bekostiging van medisch specialisten

De afgelopen jaren is veel veranderd voor de medisch specialist. Zo werden vóór 2015 de behandelkosten onderverdeeld in de door de vrijgevestigde medisch specialist gemaakte behandelkosten en de door het ziekenhuis gemaakte behandelkosten.<sup>110</sup> De medisch specialist en de zorginstelling maakten hierbij een eigen nota voor de verzekeraar of patiënt. Na de invoering van de integrale bekostiging in 2015 verliepen de declaraties via het ziekenhuis in plaats van de medisch specialist.<sup>111</sup> Het declaratierecht werd hierbij op grond

<sup>107</sup> Subsidieregeling overgang integrale tarieven medisch specialistische zorg 2020 en 2021.

<sup>108</sup> Geraadpleegd via: <https://www.knmg.nl/opleiding-herregistratie-carriere/herregistratie/herregistreren.htm>.

<sup>109</sup> Besluit Herregistratie Specialismen 2015.

<sup>110</sup> Van IJssendoorn & De Laat, AR 2014/38, p.11.

<sup>111</sup> NZa, *Monitor integrale bekostiging medisch specialistische zorg*, p.1.

van de WTZi toegewezen aan de (zorg)instellingen en ZBC's.<sup>112</sup> Deze wijziging was nodig om de medisch-specialistische zorg te kunnen bekostigen.<sup>113</sup> Het vorige systeem, DOT, belemmerde namelijk de selectieve zorginkoop van de zorgverzekeraars. Verder werd door de deelregulering, zoals bij het honorariumplafonds, de sturing bemoeilijkt. Het nieuwe integrale bekostigingssysteem zou voor de oplossing moeten zorgen. Bovendien had deze maatregel ook als doel om de belangen van het ziekenhuis en de medisch specialist gelijk te stellen en te zorgen voor macrobeheersing, opdat betere beleidskeuzes worden gemaakt.<sup>114</sup> Dit zou vervolgens ten goede komen aan de kwaliteit en betaalbaarheid van de zorg.

Bij het integraal bekostigingssysteem ontvangen alle zorgaanbieders één integraal tarief, bestaande uit zowel kosten van het ziekenhuis alsmede de kosten van de medisch specialisten.<sup>115</sup> Waarbij de medisch specialisten met de zorginstelling moeten onderhandelen over hun honorarium en dus niet meer rechtstreeks hun honorarium kunnen declareren bij de zorgverzekeraar.<sup>116</sup> Door het vervallen van het declaratierecht verviel een belangrijk element van het zelfstandig uitgeoefend beroep: het ondernemersrisico. In beginsel zijn de medisch specialisten dus niet meer ondernemer, in de Wet IB. Daarentegen kan, zoals genoemd in paragraaf 3.2.3, toch op andere manieren risico worden gelopen. Ondernemerschap kan, mits voldaan wordt aan de overige voorwaarden, toch van toepassing zijn.<sup>117</sup> Indien de medisch specialist niet kwalificeert als ondernemer, zou de medisch specialist gekwalificeerd kunnen worden als werknemer onder loon uit dienstbetrekking. Deze belastingheffing komt in de volgende paragraaf aan bod.

#### 4.4 Loon uit dienstbetrekking bij medisch specialisten

Loon uit dienstbetrekking is de meest voorkomende belastingheffing bij medisch specialisten. Deze inkomenscategorie is in paragraaf 2.5 uitgebreid aan bod gekomen. De heffing wordt door de politieke partijen gezien als de ideale manier om de medisch specialist te belasten. De politieke partijen baseren dit hoofdzakelijk op twee argumenten. Allereerst, de vrijgevestigde medisch specialisten zouden hun gedrag mede laten leiden door persoonlijk gewin. Hierbij spelen zowel financiële als sociale factoren. Deze factoren komen niet altijd overeen met het belang van het ziekenhuisbestuur waardoor zij niet de gewenste beleidskeuzes maken. Verder zou een dienstverband een bijdrage leveren aan de kostenbeheersing. Vrijgevestigden zijn namelijk vatbaarder voor productieprikkels, omdat zij veelal worden betaald per verrichting.<sup>118</sup> Bovendien kosten de vrijgevestigden over het algemeen meer. Het verplichten van een dienstbetrekking zal hierdoor resulteren in een kostenbesparing.<sup>119</sup>

Als de vrijgevestigde stopt met zijn objectieve onderneming en zijn werk verder voortzet als werknemer vervalt zijn ondernemerschap. Hierdoor heeft hij ook geen recht meer op de daarbij horende fiscale faciliteiten. Indien een medisch specialist gaat werken in een dienstbetrekking, moet diegene een arbeidsovereenkomst sluiten met de zorginstelling. De medisch specialist gaat in dat geval gebruik maken van de AMS en de CAO Ziekenhuizen.<sup>120</sup> Naast het vervallen van de ondernemersfaciliteiten verliest de specialist ook zijn zelfgekweekte goodwill bij het overdragen van zijn praktijk aan het ziekenhuis. Het ziekenhuis neemt de cliënten van de medisch specialist over. De medisch specialisten willen voor deze goodwill gecompenseerd worden. Onder goodwill wordt volgens de OMS

<sup>112</sup> Wet toelating zorginstellingen 20 oktober 2005.

<sup>113</sup> *Kamerstukken II 2013-2014*, 32620, nr. 105, p.2.

<sup>114</sup> *Kamerstukken II 2013-2014*, 32620, nr. 105, p.4.

<sup>115</sup> NZa, *Advies Integrale tarieven medisch specialistische zorg 2015*, kenmerk 46735/59682, p.4.

<sup>116</sup> NZa, *Achtergronddocument bij advies Integrale tarieven medisch specialistisch zorg 2015*, p.7.

<sup>117</sup> Sibbing Wateler C.S., *De overstap van vrij beroep naar dienstverband 2014*, p.6.

<sup>118</sup> NZa, *Advies Integrale tarieven medisch specialistische zorg 2015*, kenmerk 46735/59682, p.15.

<sup>119</sup> Meersma, Roozendaal & Rijken, *Juridisch onderzoek naar de overstap van vrijgevestigde medisch specialisten naar loondienst*, 8 april 2021, p.2-4.

<sup>120</sup> NVZ, *Collectieve Arbeidsovereenkomst Ziekenhuizen 2019-2021*. 2019, p.20.

verstaan: 'de beloning voor over te dragen verdien capaciteit'.<sup>121</sup> De FMS stelt dat naast de goodwill, ook pensioeneffecten en inkomenseffecten zouden moeten worden gecompenseerd.<sup>122</sup> Om de medisch specialist voor de goodwill te compenseren heeft de overheid een compensatieregeling ingevoerd.<sup>123</sup> De minister beoogt met deze subsidieregeling de overstap van een vrijgevestigde naar een dienstbetrekking makkelijker te maken. Verder bestaat er een subsidieplafond van €100.000 euro. Dit plafond wordt door velen gezien als een knelpunt, omdat bij hoge goodwill niet alles wordt gecompenseerd. De totale kosten voor deze compensatieregeling heeft het CPB vastgesteld op rond de 2 miljard euro. Dit bedrag heeft alleen betrekking op de verloren goodwill en dus niet op de bovengenoemde pensioen- en inkomenseffecten.<sup>124</sup>

Uit het onderzoek van de SiRM is gebleken dat de subsidieregeling nauwelijks heeft bijgedragen aan de overstap van de vrijgevestigde medisch specialist naar loon uit dienstbetrekking.<sup>125</sup> Bij de overstap bleken vaak onderliggende factoren een rol te spelen, hierbij te denken aan strategische herpositionering, fusies en een relatieve ongunstige financiële positie van de instellingen. Zoals hierboven is beschreven was het doel om de financiële belemmeringen te verlagen. Verder is niet aangetoond of de regeling voor meer overeenkomende belangen heeft gezorgd tussen de zorginstellingen en de medisch specialisten. Kortom, het is momenteel maar de vraag of deze regeling bijdraagt aan de beoogde doelen.

Sommige politieke partijen willen, naast het verplichten van medisch specialisten om in een dienstbetrekking te gaan, nog meer beperkingen instellen. De medisch specialist beschikt namelijk vaak over een inkomen boven de salarishoogte, dit kan als onrechtmatig worden gezien. De overheid heeft daarom onderzoek gedaan naar het toepassen van de WNT bij medisch specialisten. De WNT is voortgekomen uit de overtuiging dat individuen die een publieke functie vervullen en met publieke middelen worden betaald, maatschappelijk verantwoord moeten worden uitbetaald.<sup>126</sup> Hedendaags vindt de WNT geen toepassing bij de medisch specialisten, omdat anders de medisch specialisten massaal als vrijgevestigd medisch specialisten zouden gaan werken. Zulke gedragsveranderingen worden in paragraaf 5.3 bij het neutraliteitsbeginsel nader uitgewerkt. Verder dient voor deze regeling sprake te zijn van een dienstbetrekking. Hierbij maakt het niet uit welke contractuele rechtsverhouding daaraan ten grondslag ligt. Indien de WNT van toepassing is, kunnen op twee manieren kostenbesparingen plaatsvinden. In de eerste plaats, lonen die boven het WNT-maximum zitten worden met deze regeling verlaagd. Ten tweede, de toepassing van deze Wet zal ook voor een vermindering van de volumeprikkels zorgen.<sup>127</sup> Daarentegen, gelet op de reikwijdte van de WNT ligt het niet voor de hand om met de WNT de vrijgevestigde in loondienst over te brengen. De WNT ziet namelijk toe op de bezoldiging, niet op de juridische verhoudingen waarbinnen deze bezoldigingen verkregen worden. Verder blijkt uit het onderzoek dat een wettelijk bezoldigingsplafond via de WNT niet werkbaar is om de gelijkgerichtheid en de bestuurbaarheid van een ziekenhuis te vergroten.<sup>128</sup>

<sup>121</sup> FMS, *Goodwill in het MSB*, 5 februari 2015, p.1.

<sup>122</sup> Meersma, Roozendaal & Rijken, *Juridisch onderzoek naar de overstap van vrijgevestigde medisch specialisten naar loondienst*, 8 april 2021, p.3.

<sup>123</sup> Kamerbrief Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn & Sport, *Subsidieregeling overgang integrale tarieven medisch specialistische zorg*, 2 september 2014.

<sup>124</sup> CPB, *Zorgkeuzes in kaart: Technische uitwerking van alle afzonderlijke beleidsopties*, 31 maart 2015, p.21.

<sup>125</sup> SiRM, *Evaluatie subsidieregeling overgang integrale tarieven MSZ*, 14 mei 2019, p.4.

<sup>126</sup> *Kamerstukken II 2010/11*, 32600, nr. 3, p.1.

<sup>127</sup> Meersma, Roozendaal & Rijken, *Juridisch onderzoek naar de overstap van vrijgevestigde medisch specialisten naar loondienst*, 8 april 2021, p.37.

<sup>128</sup> Meersma, Roozendaal & Rijken, *Juridisch onderzoek naar de overstap van vrijgevestigde medisch specialisten naar loondienst*, 8 april 2021, p.39.

## 4.5 Organisatiemodellen

Bij de overgang van het DOT-systeem naar het integrale bekostigingssysteem hebben de OMS en de NVZ zich samen sterk gemaakt, om modellen te ontwikkelen die de status van de vrijgevestigde kon garanderen.<sup>129</sup> Bij toepassing van de daadwerkelijke overgang in 2015 hebben de meeste vrijgevestigde zich georganiseerd in een MSB. Deze overgang zorgde ervoor dat de individuele toelatingsovereenkomsten niet meer van toepassing waren. De toelatingsovereenkomsten zijn heden ten dage vervangen door samenwerkingsovereenkomsten.<sup>130</sup> Deze modellen worden in deze paragraaf uitgewerkt. Door de binding via een organisatie-model is het toch mogelijk om als specialist soms als ondernemer te kwalificeren.

De ambtelijke aanstelling en de arbeidsovereenkomst zijn onder het integrale bekostigingssysteem nog steeds van toepassing, maar brengen geen ondernemerschap met zich mee. De ambtelijke aanstelling wordt getypeerd als een eenzijdige overeenkomst, echter wordt dit omgezet naar een tweezijdige overeenkomst. Sinds 1 januari 2020 is de WNRA namelijk in werking getreden. De WNRA heeft ervoor gezorgd dat de rechtspositie van een ambtenaar gelijkgesteld is aan die van een werknemer.

Het is belangrijk om op te merken dat het gebruik van een bepaald model niet per definitie ondernemerschap met zich meebrengt. Bij toepassing van de organisatie-modellen moet nog steeds sprake zijn van zelfstandigheid, ondernemersrisico en continuïteit. De inspecteur zal uiteindelijk per geval moeten beoordelen of daadwerkelijk sprake is van een ondernemer. De keuze van de medisch specialist kan wel invloed hebben op de manier van belastingheffing. Dit wordt in de volgende paragrafen nader uitgewerkt. Verder kan de vrijgevestigde zich verenigen door het gebruik van twee soorten structuren, een transparante- of een niet-transparante structuur.<sup>131</sup> In de komende subparagrafen worden de fiscale aspecten van de verschillende besturingsmodellen besproken op grond waarvan de medisch specialist hun ondernemersstatus zou kunnen behouden. De organisatie-modellen kunnen worden onderverdeeld in twee soorten modellen, het samenwerkingsmodel en het participatiemodel. Bij het samenwerkingsmodel hebben de specialisten via een maatschap of coöperatie een overeenkomst gesloten met de zorginstelling. Bij het participatiemodel participeren beide partijen samen in een opgerichte juridische entiteit, zoals een ziekenhuis-BV of een ziekenhuis-VOF. De verhoudingen tussen de medisch specialisten en de zorginstellingen staan in de volgende paragraaf centraal. Allereerst komt het samenwerkingsmodel naar voren, gevolgd door het participatiemodel. In hoofdstuk 5 wordt de belastingheffing nader uitgewerkt onder toepassing van de in hoofdstuk 1 genoemde beginselen. De verhoudingen spelen hierin een belangrijke rol.

### 4.5.1 Samenwerkingsmodellen

Van alle organisatie-modellen wordt in de praktijk het samenwerkingsmodel het vaakst gekozen. Bij dit model organiseren de specialisten zich in één van de 70 MSB's.<sup>132</sup> Het samenwerkingsmodel kan twee structuren hebben, de transparante en de niet-transparante structuur. Allereerst wordt de transparante structuur weergegeven, gevolgd door een niet-transparante structuur.

Bij het transparante samenwerkingsmodel sluiten de medisch specialisten als maat een maatschapsovereenkomst bij één specialistenmaatschap, ook wel het GMSB genoemd. De specialisten zijn hierbij rechtstreeks onderdeel van de maatschap. De maatschap zal een reële en substantiële personeelscomponent en investeringscomponent moeten hebben om met de daarbij horende risico's zodoende ondernemerschap te creëren.<sup>133</sup> Het GMSB gaat

<sup>129</sup> Brief van 17 december 2013 van de Orde van Medisch Specialisten en de NVZ aan het Ministerie van Financiën.

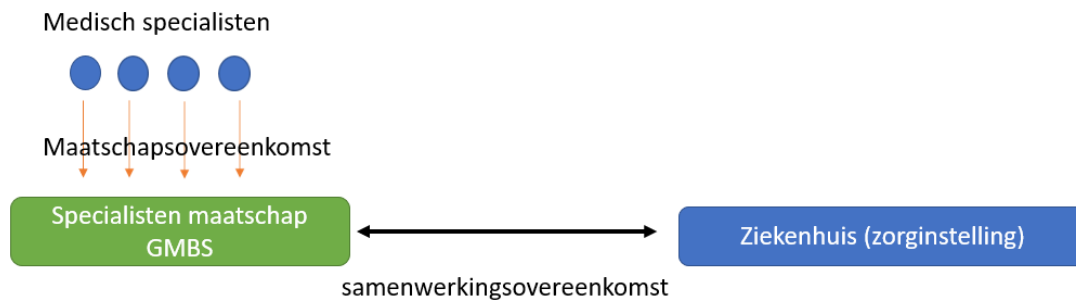
<sup>130</sup> FMS, *Factsheet verantwoordelijkheid voor kwaliteit en veiligheid*, p.1.

<sup>131</sup> Raadgevers in de Zorg, *VOF als besturingsmodel onderbelicht in OMS/NVZ plan*, 2014, p. 1.

<sup>132</sup> NZa, *Bijlage 2 Monitor msz 2020-2021 Onderzoek naar gelijkgerichtheid en financiële prikkels*, p.4.

<sup>133</sup> NVZ, *Brief over akkoord fiscale behandeling samenwerking medisch specialisten/ziekenhuizen*, 17 december 2013, p.2-3.

vervolgens een samenwerkingsovereenkomst aan met de zorginstelling, zie Figuur 1. De specialist verricht door middel van deze overeenkomst werkzaamheden voor het ziekenhuis.



Figuur 1: Transparante Samenwerkingsmodel

Door zulke samenwerkingen aan te gaan proberen de medisch specialisten ondernemerschap in de zin van de Wet IB te creëren. Voor de IB zal dan op grond van de rangorderegeling allereerst winst uit onderneming aan bod komen. De maten worden belast voor hun aandeel in de maatschap. Ook bij dit organisatie-model zal ondernemerschap worden getoetst aan zelfstandigheid, continuïteit en ondernemersrisico (zie hoofdstuk 3). Als de medisch specialist op één element minder scoort, kan dit worden gecompenseerd door een ander element. Het totaalbeeld voor wat betreft het ondernemerschap kan zodoende alsnog positief uitvallen. Indien niet wordt voldaan aan de criteria van ondernemerschap, wordt beoordeeld of sprake is van loon uit dienstbetrekking.<sup>134</sup> De belastingheffing vindt bij dit model plaats in box 1.

Het model heeft ook invloed op de aansprakelijkheid. Zoals te zien was in het vorige hoofdstuk maakt het aansprakelijkheidsrisico deel uit van het ondernemersrisico. Dit heeft zodoende invloed op de kwalificering van het zelfstandig uitgeoefend beroep. Bij een behandeling wordt een onderlinge overeenkomst gesloten tussen de medisch specialist en de patiënt. Als het mis gaat is de maat zelf aansprakelijk voor de schade, tenzij de tekortkoming niet aan de medisch specialist is toe te wijzen.<sup>135</sup> Het aansprakelijkheidselement wordt in dit geval dus bij ondernemerschap positief bestempeld. Daarentegen is het aansprakelijkheidsrisico op zichzelf onvoldoende voor ondernemerschap.

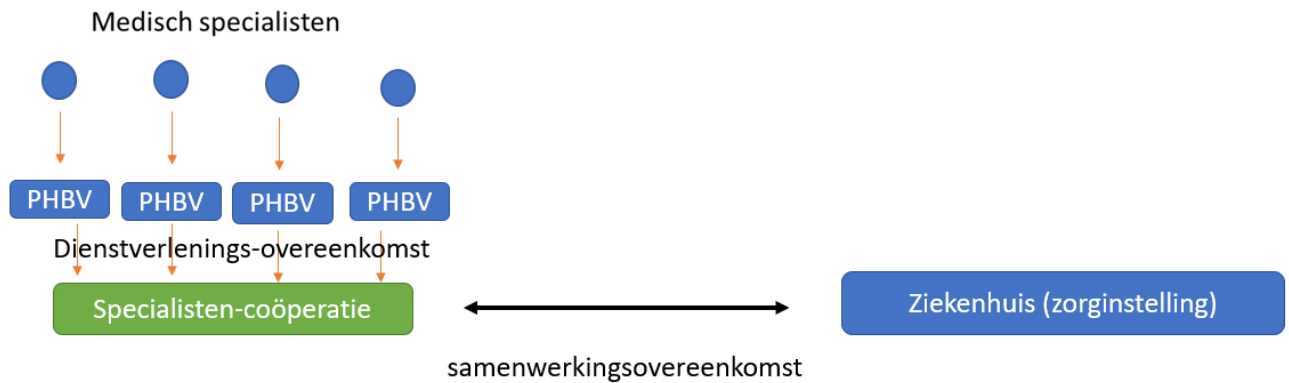
Bij het niet-transparante samenwerkingsmodel verenigen de vrijgevestigde medisch specialisten zich meestal in een coöperatie of een BV, waarbij elke specialist een eigen PHBV bezit.<sup>136</sup> De medisch specialist participeert dan als aanmerkelijkbelanghouder in een BV. Vervolgens sluit de coöperatie of BV een samenwerkingsovereenkomst met de zorginstelling. Dit is weergegeven in Figuur 2. Indien de medisch specialist deelneemt met een PHBV, wordt deze holding een contractspartij. De aansprakelijkheid ligt in dit geval bij de PHBV, tenzij in het contract de medisch specialist aansprakelijk wordt gesteld. De medisch specialist is dan niet hoofdelijk, maar beperkt aansprakelijk. Ook in dit geval kan er genoeg aansprakelijkheidsrisico worden gelopen.

<sup>134</sup> NVZ, Brief over akkoord fiscale behandeling samenwerking medisch specialisten/ziekenhuizen, 17 december 2013, p.3-4.

<sup>135</sup> Art. 7:404 BW.

<sup>136</sup> NVZ, Brief over akkoord fiscale behandeling samenwerking medisch specialisten/ziekenhuizen, 17 december 2013, p.5-6.





Figuur 2: Niet-transparante Samenwerkingsmodel

Bij PHBV zijn de specialisten aanmerkelijkbelanghouders. Daarnaast werken zij bij de holding in loondienst. In vergelijking met het transparante samenwerkingsmodel worden in dit geval de prestaties dus via een persoonlijke holding gedreven. In deze structuur kan het dividend worden verspreid over meerdere jaren en kan de belastingclaim die hierover zit zodoende worden uitgesteld. De persoonlijke holding verkrijgt van de specialistencoöperatie een vergoeding voor de verrichte prestaties. Dit is vastgelegd in een dienstverleningsovereenkomst. De winst van de PHBV wordt belast in de VPB. Daarnaast maakt de holding ook kosten, bijvoorbeeld het (gebruikelijk) loon. Dit is bij de PHBV aftrekbaar. Het loon wordt bij de medisch specialist belast onder loon uit dienstbetrekking. Hier moet wel rekening worden gehouden met de in paragraaf 2.5.4 genoemde gebruikelijkloonregeling. Nadat over de winst VPB is betaald, kan de nettowinst worden uitgekeerd aan de aandeelhouders. Bij uitkering wordt het dividend in aanmerking genomen als inkomen uit aanmerkelijk belang. De aanmerkelijkbelanghouder heeft evenwel de optie de winst in te houden. Heffing is dan pas aan de orde wanneer de aanmerkelijkbelanghouder de aandelen vervreemdt.

#### 4.5.2 Participatiemodellen

Tot slot bestaan er ook participatiemodellen. Deze modellen worden maar in enkele gevallen gekozen. De medisch specialisten zagen het samenwerkingsmodel als opstap naar het participatiemodel.<sup>137</sup> Het participatiemodel was immers voor velen nog niet realiseerbaar op de korte termijn. Daarentegen zijn er sindsdien nog geen drastische veranderingen waarneembaar. Het samenwerkingsmodel wordt dus door de medisch specialist als positief ervaren waarvan zij niet snel willen afwijken. Voor de volledigheid van deze scriptie worden deze mogelijkheden wel weergegeven. Het belangrijkste element van het participatiemodel is dat de medisch specialisten als mede-eigenaar van het ziekenhuis worden bestempeld. Hierdoor gaan de ontvangsten van de medisch specialisten afhangen van de omstandigheden van de zorginstelling en verkrijgen zij meer zeggenschap in de dagelijkse gang van zaken.<sup>138</sup> Het Ministerie van Financiën oordeelde dat dit model, door de directe participatie, wel direct zorgt voor ondernemerschap.<sup>139</sup> Hierdoor worden de resultaten van de maat belast in box 1 onder de bron, winst uit onderneming.

Ook het participatiemodel kan worden onderverdeeld in twee structuren, het transparante- en het niet-transparante model. Bij het transparante participatiemodel wordt een ziekenhuis-VOF opgericht waarbij het ziekenhuis en de medisch specialisten hun activiteiten inbrengen. Deze VOF drijft vervolgens een objectieve onderneming. De verliezen en opbrengsten die uit

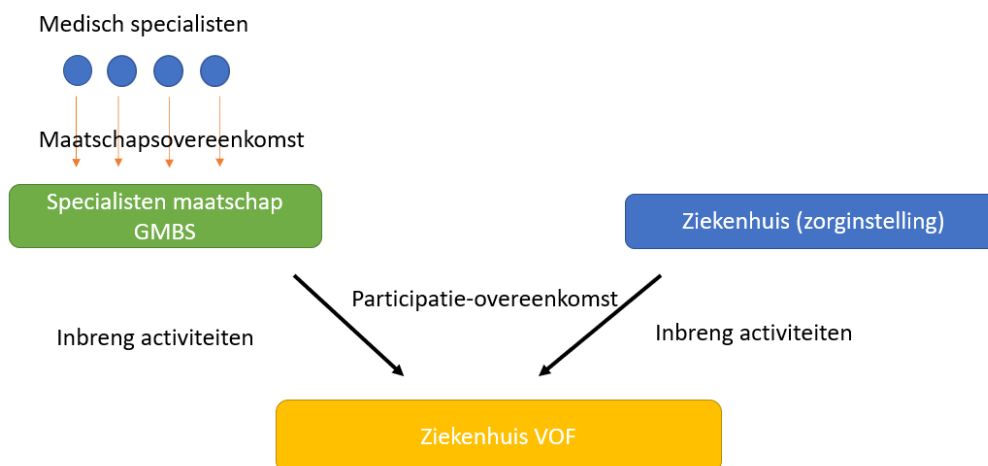
<sup>137</sup> Brief van de NZa, *Eerste indrukken monitor integrale tarieven 2015*, nr.0101943/0143083, 27 oktober 2014.

<sup>138</sup> NVZ, Brief over akkoord fiscale behandeling samenwerking medisch specialisten/ziekenhuizen, 17 december 2013, p.8-9.

<sup>139</sup> NVZ, Brief over akkoord fiscale behandeling samenwerking medisch specialisten/ziekenhuizen, 17 december 2013, p.9.

deze VOF voortvloeien worden over beide partijen verdeeld. Zij zijn immers de twee participanten in de VOF. Het aandeel van de maat in de specialistenmaatschap is bepalend voor het vaststellen van de winst uit onderneming. Het transparante participatiemodel is weergegeven in Figuur 3.

In het geval van een specialistenmaatschap sluit ook hier de medisch specialist een behandelingsovereenkomst met de patiënt. De maat wordt zelf als opdrachtnemer beschouwd en loopt zodoende genoeg aansprakelijkheidsrisico.



Figuur 3: Transparante Participatiemodel

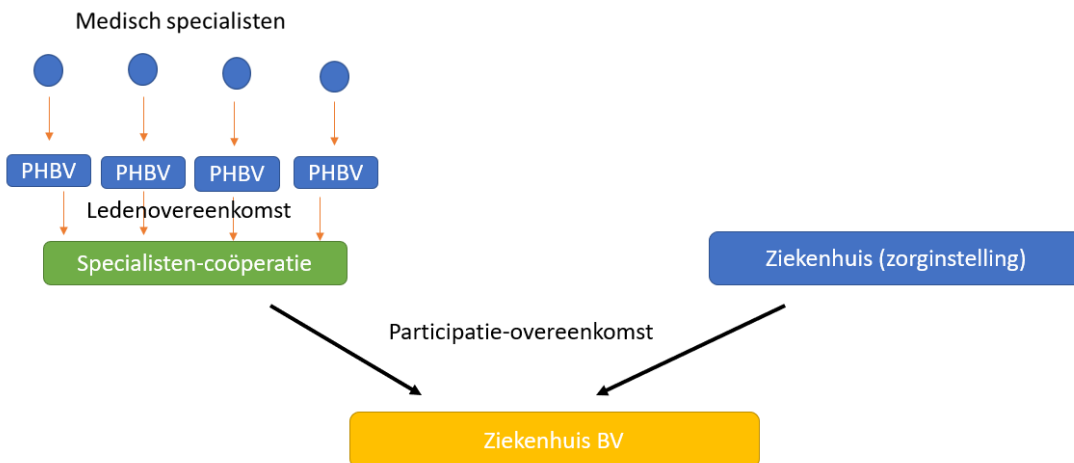
Zoals bij het niet-transparante samenwerkingsmodel wordt ook bij het niet-transparante participatiemodel gebruik gemaakt van een eigen persoonlijke BV of persoonlijke holding. Deze BV's zijn vaak aangesloten bij een (specialisten)coöperatie tegen uitreiking van een lidmaatschapsrecht.<sup>140</sup> Hierbij sluiten de medisch specialisten een ledenovereenkomst met de coöperatie. Daarentegen wordt in vergelijking met het samenwerkingsmodel in dit geval een ziekenhuis-BV gecreëerd, waarin zowel de zorginstelling als de coöperatie deelnemen door middel van een aandeelhouderovereenkomst.<sup>141</sup> Beide partijen zijn namelijk aandeelhouders in de ziekenhuis-BV, met als gevolg dat de opbrengsten tussen beide partijen worden verdeeld.<sup>142</sup> De coöperatie verkrijgt hierbij een aandelenbelang in het ziekenhuis. De ziekenhuis-BV heeft een dienstverleningsovereenkomst gesloten met de persoonlijke holdings. Op basis hiervan verrichten specialisten werkzaamheden voor de ziekenhuis-BV. In dit geval is er dus sprake van box 1, loon uit dienstbetrekking (met toepassing van de gebruikelijkloonregeling). Daarnaast is het dividend dat zij uit de eigen holdings halen belast in box 2.

In het geval van een niet-transparant participatiemodel wordt de ziekenhuis-BV als contractspartij aangemerkt, indien de vrijgevestigde met zijn persoonlijke holding hierin participeert. Ook in dit geval geldt er geen hoofdelijke, maar een beperkte aansprakelijkheid. Dit komt door de BV-constructie.

<sup>140</sup> NVZ, Brief over akkoord fiscale behandeling samenwerking medisch specialisten/ziekenhuizen, 17 december 2013, p.11-12.

<sup>141</sup> NZa, *Eerste indrukken monitor integrale tarieven 2015*, kenmerk 0101943/0143083, p.3.

<sup>142</sup> Van der Voort, 2015.



Figuur 4: Niet-transparante Participatiemodel

#### 4.6 De bijdrage van het MSB op de hedendaagse zorg

De NZa heeft in 2018 onderzoek gedaan naar de overstap van het DOT-systeem naar het integrale bekostigingssysteem. Hierbij is gekeken of de doelstellingen van de wijziging zijn gerealiseerd. De doelstellingen zijn zowel gebaseerd op fiscale als niet-fiscale overwegingen en dragen bij aan een maatschappelijk aanvaardbaar bekostigingssysteem. In de zorg draait het niet alleen om geld, maar ook om kwaliteit en andere ethische aspecten. Het is daarom belangrijk dat naar beide aspecten gekeken wordt. Uit het onderzoek van de NZa blijkt dat een merendeel van de MSB's vindt dat de komst van de MSB's een positief effect heeft gehad op de kwaliteit van de zorg. Zij geven aan dat er meer betrokkenheid is en een gezamenlijk kwaliteitsbelang.<sup>143</sup> Daarnaast oordelen de ziekenhuizen dat de komst van het MSB ook voor een betere kwaliteit van de zorg heeft gezorgd. Verder is er een betere onderhandelingspositie bij de medisch specialisten, meer invloed op de dagelijkse gang van zaken in het ziekenhuis en effectievere aansturing door het ziekenhuis. Bovendien is de gelijkgerichtheid toegenomen en zijn de specialisten grotendeels of ten dele effectiever ingezet.<sup>144</sup> <sup>145</sup> Daarentegen zijn de belemmeringen van het inkopen van zorg nog niet opgelost. Kortom, de resultaten van het onderzoek laten zien dat de overstap voor een positief effect heeft gezorgd.

Ziekenhuisbestuurder Berden geeft als voordeel dat er momenteel bij financiële zaken en bedrijfsopvolgingen sprake is van één onderhandelingspartner (MSB) in plaats van allemaal losse maatschappen.<sup>146</sup> Bovendien lopen de medisch specialisten bij het participatiemodel zelf risico. Hierdoor hebben zij meer baat bij het overeenkomen van belangen, ook wel 'positive alignment' genoemd. Daarentegen wordt nauwelijks voor dit model gekozen. De voordelen worden dus niet volkomen benut. Berden en Houwen noemen ook een paar nadelen van het MSB. Allereerst heeft de RvT geen formele toezichtrelatie met het MSB. Daarnaast hoeft het MSB geen RvT op te richten. Dit zorgt samen voor meer afstand tussen partijen. Bovendien zijn de risico's ook toegenomen, dit heeft een effect op zowel banken als private financierders. Tenslotte, zijn zij van mening dat het MSB een toekomst heeft als het zich verder ontwikkelt naar één consistente ziekenhuisorganisatie.

<sup>143</sup> NZa, *Monitor: Integrale bekostiging medisch-specialistische zorg 2018*, p.24-26.

<sup>144</sup> Kamerbrief Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn & Sport, het bevorderen van gelijkgerichtheid in de medisch specialistische zorg, kenmerk 1769958-213125-CZ, 27 november 2020, p.1-5.

<sup>145</sup> SiRM, *Aanbevelingen ter bevorderingen van gelijkgerichtheid*, 14 mei 2019, p.28.

<sup>146</sup> Aartsen 2016, p.2.

#### 4.7 Deelconclusie

Uit dit hoofdstuk is gebleken dat door de invoering van het integrale bekostigingssysteem in 2015, de medisch specialisten niet meer hun honorarium bij de patiënt of zorgverzekeraar konden declareren. Doordat het ondernemersrisico, zoals blijkt uit hoofdstuk 2 en 3, een belangrijk element is bij het ondernemerschap, verloren veel medisch specialisten ineens hun ondernemersfaciliteiten. Politieke partijen wilde hier juist de vruchten van plukken, omdat zij beargumenteren dat medisch specialisten die in dienstbetrekking staan hun gedrag minder zouden laten leiden door persoonlijk gewin. Verder zou deze verandering voor een kostenbesparing zorgen. Daarentegen ontstonden door de belangenorganisaties OMS en de NVZ, participatie- en samenwerkingsmodellen. In sommige gevallen kon de status van de vrijgevestigde medisch specialisten hierdoor worden gegarandeerd.

Momenteel kunnen zich bij de medisch specialisten drie soorten verhoudingen voordoen: via loon uit dienstbetrekking, via een samenwerkingsmodel of via een participatiemodel. Zowel bij het samenwerkingsmodel als bij het participatiemodel kan een onderscheid worden gemaakt tussen een transparante- en een niet-transparante structuur. De uiteindelijke keuze van de medisch specialist heeft hierbij invloed op de verhouding met de zorginstelling, kwalificering van ondernemerschap en de manier van belastingheffing. De keuze voor een bepaald model is niet genoeg om ondernemerschap te verkrijgen. Ook in deze gevallen toetst de inspecteur per individueel geval de zelfstandigheid, het ondernemersrisico en de continuïteit. De komst van het MSB lijkt een positief effect te hebben op de hedendaagse zorg. Zowel de kwaliteit van de zorg, patiëntveiligheid en effectiviteit is verbeterd. Verder komen de belangen van de medisch specialist beter overeen met de zorginstelling.

Daarentegen zijn er nog steeds belemmeringen bij het inkopen van selectieve zorg en ontbreekt het aan voldoende toezicht. Het is dan ook de vraag hoe het MSB zich verder gaat ontwikkelen, zowel gezien op de fiscale als niet-fiscale doelstellingen. Nu de verhoudingen van de medisch specialist en de zorginstelling in dit hoofdstuk zijn weergegeven, wordt in hoofdstuk 5 de heffing van de medisch specialist getoetst aan de in hoofdstuk 1 genoemde beginselen.

## Hoofdstuk 5: Toetsing belastingheffing medisch specialisten

### 5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is stilgestaan bij het zelfstandig uitgeoefend beroep bij medisch specialisten. Hierbij kwamen drie soorten verhoudingen naar voren: een dienstbetrekking, een samenwerkingsmodel en een participatiemodel. Deze manieren zorgen voor verschillende arbeidsverhoudingen tussen de specialist en de zorginstelling. Dit kan de soort belastingheffing beïnvloeden. Daarnaast willen sommige specialisten liever ´winst uit onderneming´ genieten, anderen werken liever in loondienst. In dit hoofdstuk wordt de belastingheffing bij medisch specialisten getoetst op basis van het draagkrachtbeginsel, neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid. Aan de hand van deze toetsingselementen wordt antwoord gegeven op de vraag: ‘Kan de huidige wijze van belasting heffen van medisch specialisten de toetsing aan de voor dit onderzoek relevante beginselen doorstaan?’ De toetsingselementen worden allereerst gedefinieerd. Vervolgens wordt de huidige belastingheffing aan deze beginselen getoetst. Tenslotte worden de toetsingselementen afgewogen en worden er aanbevelingen gedaan.

### 5.2 Toetsing aan het draagkrachtbeginsel

Uit de inleiding van hoofdstuk 1 is gebleken dat het draagkrachtbeginsel voortvloeit uit het gelijkheidsbeginsel.<sup>147</sup> Gelijke gevallen worden hierbij gelijk behandeld en ongelijke gevallen moeten worden behandeld naar evenredigheid van de ongelijkheid. Daarnaast hangt draagkracht af van de omvang van de individuele beschikbare middelen. Deze middelen zorgen voor behoeftebevrediging.<sup>148</sup> Behoeftbevrediging, die dient voor noodzakelijk levensonderhoud, blijft echter bij het draagkrachtbeginsel buiten beschouwing. De vraag die in dit onderzoek bij het draagkrachtbeginsel opkomt is of het op basis van het draagkrachtbeginsel verdedigbaar is, dat vrijgevestigden wél ondernemersfaciliteiten verkrijgen en werknemers niet. Naast deze faciliteiten bepalen andere regelingen zoals toeslagen, (arbeids)kortingen en premies uiteindelijk mede of in zijn totaliteit sprake is van het draagkrachtbeginsel.<sup>149</sup>

In de Wet IB wordt de verkrijger van loon of winst in beide gevallen belast voor de draagkrachtvermeerdering die hem toekomt. Hetgeen in de heffing wordt betrokken bij de ondernemer betreft ‘*het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit de onderneming*’.<sup>150</sup> Bij de werknemer betreft het ‘*loon verminderd met de reisaftrek*’.<sup>151</sup> Hierbij verwijs ik naar paragraaf 2.4 en 2.5, waar deze heffingen uitvoerig aan bod kwamen. Als de hoogte hiervan is bepaald, worden zowel de winsten van de IB-ondernemer als het loon bij de werknemer volgens het tweeschijvensysteem van art. 2.10 Wet IB belast. Een hoger inkomen wordt in dit systeem belast met een hoger belastingpercentage, dit sluit in beginsel aan bij het draagkrachtbeginsel. De progressie in deze belastingtarieven komt voort uit het afnemend marginaal nut.<sup>152</sup> Hierdoor wordt door de maatschappij een progressief belastingtarief vaak als rechtvaardig gezien. Het individu met de sterkste schouders draagt de zwaarste lasten. De draagkracht wordt bij de IB bepaald door drie objectieve grootheden, te weten consumptie, inkomen en vermogen.<sup>153</sup> Daarnaast komen ook subjectieve factoren naar voren, zoals persoonlijke omstandigheden. Kortom, draagkracht in de fiscaliteit komt tot uitdrukking wanneer belastingplichtigen met een hoger inkomen in verhouding meer belasting betalen dan belastingplichtigen met een lager inkomen.

---

<sup>147</sup> Happé 1996, p.39.

<sup>148</sup> Hofstra 1992, p.95-96.

<sup>149</sup> Starink 2015, p.16.

<sup>150</sup> Art. 3.8 Wet IB.

<sup>151</sup> Art. 3.80 Wet IB.

<sup>152</sup> Van Praag & Kapteyn 1973, p.363.

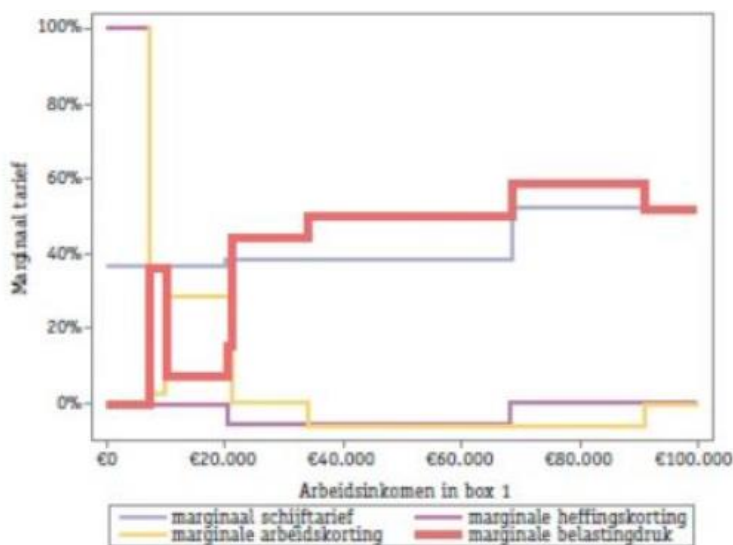
<sup>153</sup> Van Eijck 2005, p.131.

Naar aanleiding van de motie-Stoffer<sup>154</sup> en het daaropvolgende onderzoek van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en het Ministerie van Financiën<sup>155</sup>, heeft van der Linden<sup>156</sup> onderzoek gedaan naar de marginale belastingdruk tussen inkomensgroepen. Hij stelt dat de marginale belastingdruk ten aanzien van de marginale tarieven transparanter kan worden gemaakt, door de schijventarieven te verhogen en sommige heffingskortingen niet langer inkomensafhankelijk af te laten nemen. Beide factoren bepalen namelijk de marginale belastingdruk.

Daarnaast verlagen situatie-afhankelijke faciliteiten de IB bij één individu, maar worden indirect bekostigd door een ander. Indien de voordelen toekomen aan een draagkrachtiger individu en een minder draagkracht individu hiervoor moet opdraaien, wordt het draagkrachtbeginsel geschonden. Situatie-afhankelijke regelingen worden hierdoor als minder wenselijk ervaren.<sup>157</sup>

Uit Figuur 5 blijkt dat het marginale tarief op bepaalde punten afneemt naarmate het inkomen toeneemt, dit wordt mede beïnvloed door de afbouwtrajecten. De huidige combinatie van inkomensafhankelijke heffingskortingen en schijventarieven schendt dus het draagkrachtbeginsel. Het is daarnaast opmerkelijk dat de wetgever voor de belastingheffing uit gaat van de individuele draagkracht, terwijl inkomensafhankelijke regelingen gebruik maken van het gezinsinkomen.<sup>158</sup>

Figuur 5: Overzicht belastingdruk 2019<sup>159</sup>



Verder blijkt uit het onderzoek van het CBS<sup>160</sup> dat het gemiddelde belastbaar inkomen van een vrijgevestigde een stuk hoger is dan het inkomen van een werknemer, respectievelijk €179.000 en €165.000 euro. Daarentegen loopt de IB-ondernemer ook meer risico dan een werknemer, deze risico's moeten dus wel worden verdisconteerd. In zijn totaliteit wordt de vrijgevestigde met zijn hogere inkomen ruimschoots gecompenseerd voor het te lopen risico en het lagere pensioen, waardoor hij alsnog over meer draagkracht beschikt. De ondernemersfaciliteiten, MKB-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek, zorgen vervolgens voor een lagere effectieve belastingdruk bij de vrijgevestigde.<sup>161</sup> Dit komt in de volgende

<sup>154</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34785, nr. 86, p.1.

<sup>155</sup> Brief van de minister van sociale zaken en werkgelegenheid en staatssecretaris van financiën, Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, 35302, nr.8.

<sup>156</sup> Van der Linden, WFR 2020/23.

<sup>157</sup> Van der Linden, WFR 2020/23.

<sup>158</sup> Stevens, WFR 2018/33.

<sup>159</sup> Van der Linden, WFR 2020/23.

<sup>160</sup> Geraadpleegd via: <https://www.cbs.nl/nl-nl/cijfers/detail/84061NED>, 2018.

<sup>161</sup> Ministerie van Financiën, De Nederlandse belastingmix 2020, p.25.

paragraaf verder aan bod. De vrijgevestigde houdt dus relatief meer over voor zijn behoeftebevrediging dan de werknemer. Dit druist in tegen het draagkrachtbeginsel. In dit geval worden de ongelijke gevallen niet naar mate van de onevenredigheid behandeld.

Dus zowel loon uit dienstbetrekking als winst uit onderneming brengen voor- als nadelen met zich mee. De keuze tussen deze twee inkomenscategorieën wordt daarom bij de medisch specialist vooral bepaald door individuele preferenties. Kortgezegd: het gaat hierbij om de keuze tussen zekerheid (werknemerschap) versus meer fiscale mogelijkheden in combinatie met een lager pensioen (ondernemerschap).<sup>162</sup> De vakgroep waar een specialist toetreedt is vaker bepalend voor het verdienmodel. Een specialist gaat niet als enige van een vakgroep in loondienst of voor vrije vestiging, omdat Nederland vrijwel geen hybride vakgroepen kent.<sup>163</sup> De keuze van de specialist is dus niet altijd bepalend voor de uiteindelijke belastingheffing. Daarentegen staat deze keuze wel in de scriptie centraal.

Uit de bovengenoemde resultaten komt naar voren dat de IB over het algemeen gebaseerd is op elementen van het draagkrachtbeginsel, echter blijkt het draagkrachtbeginsel tussen inkomensgroepen geschonden te worden. Verder verdienen de vrijgevestigden gemiddeld gezien meer en leiden de ondernemersfaciliteiten tot een effectief lagere belastingdruk. Hierdoor is in het geval van een medisch specialist geen sprake van belastingheffing naar draagkracht. Daarentegen beschikt de werknemer over meer zekerheid. Het is dus een keuze tussen zekerheid versus meer fiscale mogelijkheden in combinatie met een lager pensioen. Echter bepaalt de vakgroep vaker het verdienmodel voor de medisch specialist.

### 5.3 Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel is een fundamenteel begrip in de BTW en bestaat uit meerdere dimensies, zoals de economische-, juridische- en mededingingsdimensie.<sup>164</sup> In dit onderzoek wordt alleen gebruik gemaakt van het op de IB gebaseerde economische neutraliteitsbegrip, omdat dit begrip een belangrijke rol inneemt bij de organisatie modellen genoemd in hoofdstuk 4. Het economische neutraliteitsbegrip heeft betrekking op gedragsveranderingen bij belastingplichtigen.<sup>165</sup> Hierbij moet de belastingheffing de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk verstoren. In dit onderzoek wordt het neutraliteitsbeginsel verder toegespitst op de neutraliteit tussen werknemers en vrijgevestigden. De vraag die hierbij opkomt is: 'Wordt het gedrag van de medisch specialist beïnvloed door het verkrijgen van ondernemersfaciliteiten, met als gevolg dat er een 'excess burden' (welvaartsverlies) ontstaat?'<sup>166</sup> Door het verkrijgen van de ondernemersfaciliteiten kunnen de medisch specialisten een incentive hebben om de inkomenscategorie 'loon uit dienstbetrekking' te ontwijken (substitutie-effect).<sup>167</sup> De specialist past in dit geval zijn gedrag aan puur door deze belastingvoordelen.

In hoofdstuk 4 werd duidelijk dat zowel vrijgevestigden als werknemers worden belast in box 1. Daarentegen kan een vrijgevestigde zich vaak beroepen op ondernemersfaciliteiten in tegenstelling tot een werknemer. De IB-ondernemer heeft dus een andere fiscale behandeling dan de werknemer. Denk hierbij aan het beschikken over de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling.<sup>168</sup> De effectieve belastingdruk wordt door deze faciliteiten verlaagd. Zolang werkzaamheden van beiden groepen overlappen, kan dit een fiscale prikkel zijn om als zelfstandig ondernemer te gaan werken. Dit verklaart onder andere de stijgende lijn in het aandeel zelfstandigen. Verder zorgen de faciliteiten ervoor dat de gemiddelde

<sup>162</sup> Geraadpleegd via: <https://www.demedischspecialist.nl/nieuws/deelname-pensioenfonds-verplicht-voor-alle-medisch-specialisten>.

<sup>163</sup> Dit blijkt uit een interview met een medisch specialist.

<sup>164</sup> Doesum 2009, p.68.

<sup>165</sup> Stiglitz 2000, p.458-460.

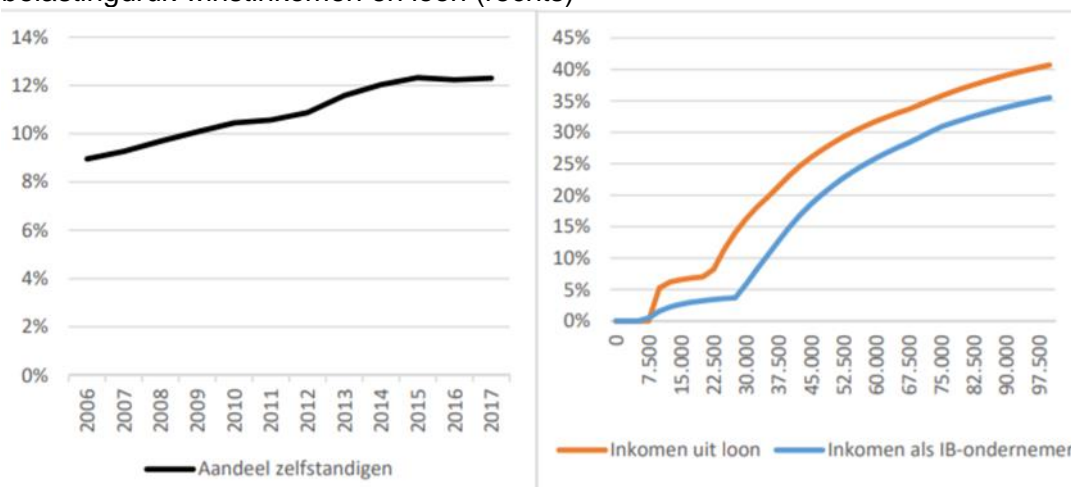
<sup>166</sup> Tigelaar-Klootwijk 2013, p.340.

<sup>167</sup> Allen 1950, p.1.

<sup>168</sup> Art. 3.76 en 3.79a Wet IB.

belastingdruk bij de IB-ondernemer, zoals te zien is in Figuur 6, een stuk lager is dan bij de werknemer.<sup>169</sup>

Figuur 6: Aandeel zelfstandigen in werkende beroepsbevolking (links) en gemiddelde belastingdruk winstinkomen en loon (rechts)<sup>170</sup>



Stevens en Moors<sup>171</sup> hebben in 2013 specifiek onderzoek gedaan naar de verschillen in netto-inkomen bij de volgende scenario's: specialist als ondernemer, specialist als DGA en specialist in loondienst. Zowel bij een bruto-inkomen van €100.000, €175.000 als €250.000 kwam de vrijgevestigde qua belastingheffing het beste en de specialist in loondienst als slechtste naar voren. Kortom, de medisch specialist als IB-ondernemer heeft fiscale voordelen ten opzichte van de medisch specialist als werknemer. Het verkrijgen van deze ondernemersfaciliteiten leidt tot een verschuiving naar box 1; winst uit onderneming. Het is immers gunstiger om als IB-ondernemer te kwalificeren. Belastingplichtigen kunnen dus hun gedrag aanpassen om optimaal gebruik te maken van deze faciliteiten.

Daarnaast worden ook opdrachtgevers bij hun gedragskeuze tussen een werknemer of een ondernemer door deze faciliteiten beïnvloed. Voor een opdrachtgever is het namelijk goedkoper, eenvoudiger en flexibeler om een ondernemer met een relatief slechte arbeidsmarktpositie in te huren dan om een werknemer aan te nemen.<sup>172</sup> De opdrachtgever baseert hierbij zijn keuze mede op de totale loonkosten. Zowel de opdrachtnemer als de opdrachtgever blijken dan voordelen te hebben bij ondernemerschap.

Deze gedragsveranderingen blijken ook uit hoofdstuk 4, waarbij allemaal soorten organisatiemodellen werden gebruikt om de status van de vrijgevestigde te garanderen.<sup>173</sup> De regelingen beïnvloeden hierbij arbeidsmarktkeuzes. Sommige belastingplichtigen kozen door de bovengenoemde voordelen voor ondernemerschap. In het desbetreffende geval ontwijken zij de door de overheid beoogde inkomenscategorie (loon uit dienstbetrekking), waardoor een substitutie-effect ontstaat.<sup>174</sup> Naarmate het substitutie-effect groter wordt neemt het welvaartsverlies ook toe. Daarnaast lopen IB-ondernemers ook meer risico. Een toevlucht naar ondernemerschap brengt dus veel sociale onzekerheid met zich mee, zowel voor het individu als voor de maatschappij.

<sup>169</sup> Ministerie van Financiën, *De Nederlandse belastingmix 2020*, p.25.

<sup>170</sup> Ministerie van Financiën, *De Nederlandse belastingmix 2020*, p.25.

<sup>171</sup> Stevens & Moors, NTVG 2013, p.4-5.

<sup>172</sup> *Kamerstukken II 2018-2019*, 31311, nr. 211, p.2.

<sup>173</sup> Brief van 17 december 2013 van de Orde van Medisch Specialisten en de NVZ aan het Ministerie van Financiën.

<sup>174</sup> Stiglitz & Walsh 2006, p.112.



Onderzoek van het SEO<sup>175</sup> wijst uit dat de zelfstandigenaftrek mogelijk voor een welvaartsverlies zorgt. Bij deze regeling is het voor de meest winstgevende ondernemer over het algemeen geen reden om te blijven ondernemen, omdat het voor deze groep geen bepalend element zal zijn bij de keuze voor ondernemerschap. Daarnaast ontstaat juist aan de onderkant een groep ondernemers met lage winsten en weinig onderhandelingsmacht, die deze aftrek niet volkomen kunnen verzilveren. De overige individuen hebben door de faciliteiten vaak wél de incentive om als ondernemer te kwalificeren. Dit zorgt voor een substitutie-effect en een welvaartsverlies. De mate van het welvaartsverlies wordt daarentegen enigszins beperkt door het urencriterium.<sup>176</sup> Bovendien zijn de laatste jaren de aftrekfaciliteiten van de IB-ondernemer verder teruggeschoefd. In combinatie met de voorgenomen verlaging van de zelfstandigenaftrek komt het break-even-point ten opzichte van loondienst wel in zicht.<sup>177</sup> Hierdoor wordt de incentive om als IB-ondernemer te kwalificeren verder verkleind, met als gevolg dat het substitutie-effect afneemt en zo ook tot een afname in het welvaartsverlies leidt.

Kortom, zoals te zien is in Figuur 6 heeft de vrijgevestigde door de ondernemersfaciliteiten een lagere effectief belastingdruk dan een werknemer. Verder blijkt het voor een opdrachtgever goedkoper te zijn om een ondernemer in te huren dan om een werknemer aan te nemen. Beide partijen hebben dus baat bij ondernemerschap en daardoor zorgt dit voor gedragsveranderingen. De opkomst van de organisatiemodellen heeft de status van de vrijgevestigde gegarandeerd, met economische verstoringen tot gevolg. Hierdoor wordt niet aan het neutraliteitsvereiste voldaan. Daarentegen worden de aftrekfaciliteiten in de komende jaren verder teruggeschoefd, zowel het substitutie-effect als het welvaartsverlies nemen hierdoor af.

#### 5.4 Toetsing aan de doeltreffendheid

Bij de economische neutraliteit is ingegaan op de gedragsveranderingen die optreden bij de medisch specialisten. Fiscale instrumenten, zoals de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling, beïnvloeden hierbij de keuze tussen werknemerschap en ondernemerschap. Deze faciliteiten vormen het verschil in de keuze tussen beide inkomenscategorieën. In deze paragraaf wordt daarom stilgestaan bij de doeltreffendheid van deze ondernemersfaciliteiten. Hier wordt getoetst of de huidige wijze van belastingheffing voor het bereiken van de beoogde overheidsdoelen kan zorgen. Doeltreffendheid wordt ook wel het effectiviteitsbeginsel genoemd en verwijst naar de effectiviteit van de Wet.<sup>178</sup> Deze belastingheffing moet rekening houden met het algemeen belang.<sup>179</sup> Een belastingmaatregel die negatieve gevolgen heeft voor een bepaalde groep, moet worden overtroffen door de voordelen van een andere groep. Waardoor een zo hoog mogelijke welvaart wordt gerealiseerd. In deze scriptie wordt de doeltreffendheid op basis van de door de overheid geformuleerde doelen getoetst. Het is hierbij belangrijk om in acht te nemen dat de overheid met deze regelingen ondernemerschap wil bevorderen. Echter wil de overheid de medisch specialist onder 'loon uit dienstbetrekking' brengen. Uit paragraaf 4.4 blijkt namelijk dat politici loon uit dienstbetrekking als optimale belastingheffing zien. Bij deze heffing zijn immers minder productieprikkelers en vinden er kostenbesparingen plaats. Ondernemerschap is dus volgens de overheid in dit geval niet wenselijk.

In deze paragraaf wordt ingegaan op twee fiscale instrumenten: de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Zoals eerder beschreven, beïnvloeden deze faciliteiten als meeste de keuze tussen werknemerschap en ondernemerschap. De andere ondernemersfaciliteiten worden buiten beschouwing gelaten. De zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling zijn

<sup>175</sup> SEO economisch onderzoek, *Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*, p.12.

<sup>176</sup> *Kamerstukken II 2018-2019*, 31311, nr. 211, p.7.

<sup>177</sup> *Kamerstukken II 2020-2021*, 35572, nr. 217, p.20.

<sup>178</sup> Van den Brink 2012, p.129-130.

<sup>179</sup> Gerverdinck 2014, p.4.

niet uitsluitbaar voor bepaalde beroepsgroepen. Als een medisch specialist aan de voorwaarden van de ondernemersfaciliteiten voldoet, zal hij een beroep kunnen doen op deze faciliteiten. De overheid kan dit niet beïnvloeden. In deze paragraaf worden als eerste de doelen van deze ondernemersfaciliteiten weergegeven, gevolgd door de toetsing.

De zelfstandigenaftrek fungeert als een aftrekpost op het belastbaar inkomen, waardoor een groter gedeelte van de winst niet wordt belast. De wetgever had bij de zelfstandigenaftrek de volgende doelstellingen voor ogen:

- verlagen van de belastingdruk bij ondernemers met een relatief laag inkomen;
- start en groei van de ondernemingen realiseren;
- bevorderen van ondernemerschap en werkgelegenheid.<sup>180</sup>

Naast deze beleidsdoelstellingen kan de zelfstandigenaftrek ook worden gezien als een tegemoetkoming aan de integrale belasting van de winst. De waarde is alomvattend omdat het betreft: *'het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit de onderneming'*.<sup>181</sup> Daarnaast wordt deze winst vervolgens progressief belast. De wetgever moet echter ook rekening houden met de continuïteit van de onderneming. De zelfstandigenaftrek maakt het zodoende mogelijk om te reserveren voor slechtere tijden en te investeren in de toekomst. De onderneming kan hierdoor groeien en de werkgelegenheid bevorderen, zie de tweede beleidsdoelstelling. Het continuïteitsbelang speelt dus ook bij deze faciliteiten een belangrijke rol.

Uit het onderzoek van SEO<sup>182</sup> blijkt echter dat ondanks het gebruik van de zelfstandigenaftrek de Nederlandse IB-ondernemers over het algemeen nauwelijks doorgroeien, zij wél een grotere kans hebben om te overleven maar het twijfelachtig is of de regelingen bijdragen aan het verhogen van economische groei, dynamiek en werkgelegenheid. In het geval van de medisch specialist is de zelfstandigenaftrek een extra stimulans om als IB-ondernemer te kwalificeren. Dit komt overeen met beleidsdoel 3. Dit is alleen niet in overeenstemming met de beoogde overheidsdoelen bij het medisch specialisme. Hier zou juist gekozen moeten worden voor loon uit dienstbetrekking. Verder zijn de vrijgevestigden minder afhankelijk van deze regeling, omdat vrijgevestigden vaak winstgevende IB-ondernemers zijn. Dus naast het verlagen van de belastingdruk bij ondernemers met een relatief laag inkomen, wordt ook de belastingdruk bij de vrijgevestigde verlaagd. Het effect bij de medisch specialist is alleen kleiner. Tevens is het twijfelachtig of deze regeling bijdraagt aan de werkgelegenheid, omdat de medisch specialist vaak als eenling opereert. Mijn verwachting is daarom dat deze faciliteit nauwelijks effect heeft op de werkgelegenheid.

De MKB-winstvrijstelling functioneert daarnaast als een tariefreductie op de winst en ziet op:

- compensatie voor de lage VPB;
- start en groei onderneming realiseren;
- bevorderen van ondernemerschap en werkgelegenheid.<sup>183</sup>

De MKB-winstvrijstelling werd ingevoerd om de IB-ondernemer te compenseren voor de verlaging van de VPB, dit om de fiscale rechtsvormneutraliteit te waarborgen. Daarnaast probeerden deze faciliteiten bij te dragen aan gunstige voorwaarden voor werkgelegenheidsgroei en het stimuleren van ondernemerschap, dit blijkt uit de beleidsnotitie "Werk voor Ondernemen" van het Ministerie van Economische zaken.<sup>184</sup> Het MKB zou hieraan een belangrijke bijdrage moeten leveren, omdat deze doorgroeiende ondernemingen in het verleden de Nederlandse economie veel banen heeft bezorgd. Daarnaast vervult het

<sup>180</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24 243, nr. 1, p.3.

<sup>181</sup> Art. 3.8 Wet IB.

<sup>182</sup> SEO economisch onderzoek, *Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*, p.12-13.

<sup>183</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24 243, nr. 1, p.2.

<sup>184</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24 243, nr. 1, p.2.

MKB een belangrijke functie bij de opleiding van arbeidskrachten. Wat ten goede komt aan de concurrentiepositie. Deze argumenten zijn voor de specialisten minder relevant, want medisch specialisten zijn namelijk geen MKB'ers. Echter profiteren zij wel van deze faciliteiten. Uit de vorige paragraaf blijkt namelijk dat deze faciliteiten voor gedragsveranderingen zorgen. De specialisten hebben dus mede door de MKB-winstvrijstelling zich laten kwalificeren als IB-ondernemer. Ondernemerschap wordt dus ook in dit geval bevorderd. Dit is dus niet in overeenstemming met het door de overheid beoogde doel.

De wetgever wilde dus bij beide faciliteiten de IB-ondernemer compenseren om zodoende investeringen mogelijk te maken en de continuïteit van het bedrijf te waarborgen. Hier dragen de faciliteiten ook aan bij. Aan de beleidsdoelen 2 en 3 wordt dus voldaan. Daarnaast blijkt uit de vorige hoofdstukken dat de vrijgevestigde medisch specialisten niet de zekerheid hebben die de werknemers wel hebben. Denk hierbij aan de risico's die de maten lopen. Bij faillissementen van de opdrachtgever (vaak 1 ziekenhuis) verliest de medisch specialist namelijk vrijwel alle inkomsten. De recente faillissementen van het Slotervaart ziekenhuis en de MC IJsselmeer-ziekenhuizen tonen ook aan dat een faillissement in de zorgwereld geen utopie is.<sup>185</sup> De MKB-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek vergroten echter niet de overlevingskans, omdat de specialisten vaak afhankelijk zijn van één ziekenhuis. Daarentegen bevorderen deze faciliteiten wel het ondernemerschap. Kortom er wordt gedeeltelijk aan de beleidsdoelstellingen van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling voldaan. Echter, streven politici juist in het geval van de medisch specialist naar loon uit dienstbetrekking. De beoogde overheidsdoelstellingen worden dus niet door deze regelingen behaald.

Kortom, de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling zien op het bevorderen van ondernemerschap en werkgelegenheid. Echter streeft de overheid bij de medisch specialisten juist naar loon uit dienstbetrekking. De bovengenoemde faciliteiten hebben bij de medisch specialisten gezorgd voor meer ondernemerschap, maar het bevorderen van de economische groei en werkgelegenheid is twijfelachtig. Daarnaast hebben meer specialisten de incentive gekregen om IB-ondernemer te worden. De zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling voldoen dus wel gedeeltelijk aan de beleidsdoelstellingen. Echter is de relatieve positie van loon uit dienstbetrekking ten opzichte van winst uit onderneming verslechterd. Aldus worden de overheidsdoelstellingen die gelden bij de medisch specialisten niet gehaald. Hieruit concludeer ik dat niet aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.

## 5.5 Toetsing aan de doelmatigheid

Verder moeten de zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling ook doelmatig zijn, dat wil zeggen dat de heffing zo efficiënt mogelijk moet zijn.<sup>186</sup> De gerealiseerde effecten van de regelingen moeten dus in verhouding staan tot de gemaakte kosten. De toetsing van deze wettelijke bepalingen vindt plaats op kwalitatieve wijze, omdat de maatschappelijke kosten en baten van deze faciliteiten niet te bepalen zijn. De doelmatigheid wordt in dit onderzoek daarom getoetst door onderscheid te maken tussen drie typen lasten en kosten: het budgettaire belang, de administratieve lasten voor ondernemers en de uitvoeringskosten van de Rijksoverheid. Daarnaast wordt ook stilgestaan bij neveneffecten. Doelmatigheid wordt ook in de wettelijke regeling gezien als een valide rechtvaardigingsgrond en gaat vaak hand in hand met eenvoud.<sup>187 188</sup> Deze combinatie zorgt bij de belastingplichtige voor een vorm van rechtszekerheid.

<sup>185</sup> Onderzoeksraad voor veiligheid, *Faillissement MC Slotervaart en MC IJsselmeerziekenhuizen Risico's voor patiëntveiligheid*.

<sup>186</sup> Tigelaar-Klootwijk 2013, p.181.

<sup>187</sup> Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.3.1.D.b1.

<sup>188</sup> HR 26 maart 2004, *ECLI:NL:HR:2004:AO6336 r.o. 3.5.2*.

Het budgettaire belang heeft betrekking op de misgelopen opbrengsten. De overheid verliest door deze regelingen namelijk belastinggeld. Het budgettaire belang bij de zelfstandigenaftrek wordt in 2021 geschat op €1.657 miljoen en bij de MKB-winstvrijstelling op €1.867 miljoen euro.<sup>189</sup>

Beide faciliteiten laten de belastingopbrengsten dalen. Daarnaast staan daar normaal gesproken directe maatschappelijke baten tegenover. Uit paragraaf 5.4 is namelijk op te maken dat deze faciliteiten zien op de start van de onderneming en het bevorderen van ondernemerschap. Deze doelstellingen worden bij deze ondernemersfaciliteiten behaald. Echter blijkt de overheid juist bij de medisch specialisten te streven naar loon uit dienstbetrekking, omdat daar meer maatschappelijke baten te behalen zijn. Ondernemerschap brengt bij de specialist immers een grotere productieprikkel te weeg, wat ten koste gaat van de kwaliteit en betaalbaarheid van de zorg. Het is dus efficiënter om de medisch specialist te belasten via loon uit dienstbetrekking dan via winst uit onderneming. Verder bleek uit het onderzoek van SEO<sup>190</sup> dat de Nederlandse IB-ondernemers nauwelijks doorgroeiden, een grotere kans hadden om te overleven maar het twijfelachtig was of zij bijdroegen aan het verhogen van economische groei, dynamiek en werkgelegenheid. Het is dan ook maar de vraag hoeveel de maatschappelijke baten in werkelijkheid zijn bij deze faciliteiten. In dit geval kan ik niet met zekerheid concluderen of deze twee faciliteiten doelmatig zijn.

Een administratieve last wordt gezien als een extern element van doelmatigheid. Hierbij gaat het om kosten die ondernemers moeten maken om van deze regeling gebruik te kunnen maken.<sup>191</sup> De grootste administratieve last van een IB-ondernemer is het bijhouden van een urenregistratie. Ook bij de zelfstandigenaftrek moet aan het uren criterium worden voldaan.<sup>192</sup> Dit verklaart waarom de administratieve lasten relatief hoog liggen bij deze regeling, 23 euro per IB-ondernemer per jaar.<sup>193</sup> Uitvoeringskosten zijn juist de kosten die de overheid moet treffen om ondernemers de faciliteit te bieden. De uitvoeringskosten zijn lastig te schatten. Daarom wordt in deze scriptie de aanname gemaakt dat de overheid minder uitgeeft aan de uitvoering dan dat de ondernemer administratieve lasten heeft. Bij de MKB-winstvrijstelling zijn de administratieve lasten en uitvoeringskosten betrekkelijk laag, want deze vrijstelling is relatief eenvoudig toepasbaar. Sinds 2010 is het uren criterium geen vereiste meer voor de MKB-winstvrijstelling. Dit levert zowel aan de kant van de ondernemer als aan de kant van de overheid een lastenverlichting op. De administratieve lasten zijn dus gering bij deze faciliteiten en vormen zodoende geen probleem voor de doelmatigheid.

Zoals te zien was bij de neutraliteit hebben fiscale regelingen ook te maken met neveneffecten. Deze neveneffecten zijn belangrijk voor de inschatting van de doelmatigheid.<sup>194</sup> Bij de medisch specialist zijn belangrijke neveneffecten te onderkennen. De regelingen beïnvloeden bijvoorbeeld zowel de arbeidsmarktkeuzes bij de opdrachtnemer als bij de opdrachtgever. Tenslotte, brengt een toevlucht naar ondernemerschap veel sociale onzekerheid met zich mee. Deze neveneffecten moeten dus ook voor de doelmatigheid in acht worden genomen.

Kortom, de faciliteiten zorgen voor een extra stimulans bij de IB-ondernemer en bevorderen de continuïteit. Echter blijkt het efficiënter te zijn om de medisch specialist te belasten via loon uit dienstbetrekking. Ondernemerschap brengt bij de specialist immers een grotere productieprikkel te weeg, wat ten koste gaat van de kwaliteit en betaalbaarheid van de zorg. Verder zijn de administratieve lasten en uitvoeringskosten gering door de eenvoud van deze

<sup>189</sup> Geraadpleegd via: <https://www.bedrijvenbeleidinbeeld.nl/beleidsinstrumenten/mkb-winstvrijstelling>.

<sup>190</sup> SEO economisch onderzoek, *Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*, p.12-13.

<sup>191</sup> SEO economisch onderzoek, *Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*, p.145.

<sup>192</sup> Art 3.76 lid 1 jo. 3.6 lid 1 Wet IB.

<sup>193</sup> SEO economisch onderzoek, *Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*, p.146.

<sup>194</sup> SEO economisch onderzoek, *Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*, p.149.

regelingen. Daarentegen spelen neveneffecten een grote rol bij dit vraagstuk. Aangezien de overheid streeft naar loon uit dienstbetrekking ligt het voor de hand dat de regelingen ondoelmatig zijn. De faciliteiten zorgen voor een verschuiving naar ondernemerschap, wat inefficiënties met zich meebrengt. Echter is niet duidelijk hoeveel de maatschappelijke baten in werkelijkheid zijn bij de gegeven faciliteiten. Hierdoor kan ik niet met zekerheid concluderen of deze twee faciliteiten doelmatig zijn.

## 5.6 Weging van de toetsingselementen

Uit de vorige paragrafen blijkt dat de faciliteiten in totaliteit niet voldoen aan het draagkrachtbeginsel, neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid. De weging van deze toetsingselementen bepaalt uiteindelijk hoe een medisch specialist belast zal moeten worden. Daarom worden allereerst wegingen bij de toetsingselementen aangebracht om vervolgens aanbevelingen over de huidige belastingheffing te kunnen geven.

De overheid vindt gelijkheid een belangrijk gedachtegoed en baseert daarom de fiscale wetgeving op dit beginsel.<sup>195</sup> Gelijke gevallen worden hierbij gelijk behandeld en ongelijke gevallen moeten dan ook worden behandeld naar evenredigheid van de ongelijkheid. Gelijkheid vormt de basis voor het draagkrachtbeginsel en speelt daarnaast een fundamentele rol bij de rechtsbescherming van de burger.<sup>196</sup> Het belasten van arbeidsinkomen in de IB is hoofdzakelijk geïnspireerd op dit beginsel. Indien niet wordt voldaan aan het draagkrachtbeginsel, zal geen sprake zijn van een aanvaardbare wetgeving. De wetgeving kan door het gebrek aan draagvlak anders niet lang in stand worden gehouden. Daarnaast gaat het in deze scriptie hoofdzakelijk over de gelijkheid problematiek bij de medisch specialist. Het draagkrachtbeginsel sluit het beste aan bij het gelijkheidsbeginsel en wordt daarom in dit onderzoek bij de medisch specialist als uitgangspunt genomen. Bij de overige criteria wordt geen rangorde en verschil in weging aangebracht.

Uit de resultaten van mijn onderzoek blijkt dat niet aan het draagkrachtbeginsel wordt voldaan. De Wet IB beschikt over elementen van het draagkrachtbeginsel, echter blijkt het draagkrachtbeginsel in het geval van een medisch specialist geschonden te worden. De wetgever moet daarom efficiënter naar de sociale rechtvaardigheid handelen.<sup>197</sup> Van der Linden<sup>198</sup> geeft in zijn onderzoek aan dat de overheid streeft naar een op basis van draagvlak gebaseerde belasting. Daarentegen is de uitvoering van de belastingheffing door de schijventarieven en inkomensafhankelijke heffingskortingen niet optimaal. Daarom stelt hij voor om de schijventarieven te verhogen en de heffingskortingen niet inkomensafhankelijk af te bouwen. Ik sluit mij aan bij Van der Linden, omdat zowel tussen inkomensgroepen als bij vrijgevestigden en werknemers er verschillen zijn in draagkracht. De vrijgevestigde heeft, zoals te zien was in de vorige paragrafen, meer fiscale voordelen. Hierdoor oordeel ik dat er geen sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling. De aftrekfaciliteiten zijn daarom de laatste jaren mijns inziens terecht teruggeschoefd. Met de voorgenomen verlaging van de zelfstandigenaftrek komt het break-even-point ten opzichte van loondienst wel in zicht.<sup>199</sup> Wat automatisch zorgt voor minder economische verstoringen en meer economische neutraliteit. De wetgever zal een evenwicht moeten vinden tussen de IB-ondernemer en de werknemer. Wel moet rekening gehouden worden met de extra risico's die bij een vrijgevestigde komen kijken. Deze risico's kunnen worden afgedekt door enige fiscale faciliteiten. Hierdoor kunnen de beleidsdoelstellingen nog

---

<sup>195</sup> Art. 1 GW.

<sup>196</sup> Happé 1996.

<sup>197</sup> Happé 1996.

<sup>198</sup> Van der Linden, WFR 2020/23.

<sup>199</sup> Kamerstukken II 2020-2021, 35572, nr. 217, p.20.

steeds worden behaald en komt de belastingheffing beter overeen met het draagkrachtbeginsel.

Verder stel ik dat de compensatieregeling, zoals besproken in hoofdstuk 4.3, moet worden afgeschaft. Uit onderzoek blijkt dat de regeling nauwelijks heeft bijgedragen aan de overstap van de vrijgevestigde naar loon uit dienstbetrekking.<sup>200</sup> De regeling is ondoelmatig en draagt weinig bij aan de wetgevers beoogde doelen.

De zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling bevorderen ondernemerschap, maar het is onduidelijk wat het effect is op de economische groei en werkgelegenheid. Mijn verwachting is dat deze faciliteiten nauwelijks effect hebben op de werkgelegenheid, omdat medisch specialisten vaak als eenling fungeren. Daarnaast heeft de overheid hoofdzakelijk als doel om de medisch specialist onder de inkomenscategorie 'loon uit dienstbetrekking' te laten vallen. Hierdoor wordt niet aan het doeltreffendheidsbeginsel voldaan. Daarentegen wordt wel voldaan aan andere beleidsdoelstellingen, zoals het bevorderen van ondernemerschap en het verlagen van de belastingdruk bij ondernemers met een relatief laag inkomen. Deze doelstellingen worden vooral behaald bij andere beroepsgroepen.

Bovendien is de doelmatigheid van de ondernemersfaciliteiten lastig te verbeteren. Er bestaat immers veel onzekerheid over de hoogte van de maatschappelijke baten. Hierdoor is het moeilijker om te anticiperen op deze regelingen. Daarnaast zorgt het vaststellen van objectieve eisen rond deze faciliteiten voor meer uitvoeringskosten en administratieve lasten. Wat vervolgens de eenvoud van de regelingen verslechtert. Aanpassingen die zich richten op de draagkracht en neutraliteit acht ik daarom effectiever dan aanpassingen die hoofdzakelijk zien op de doelmatigheid.

Kortom, de huidige wijze van belasting bij medisch specialisten kan de toetsing aan de voor dit onderzoek relevante beginselen niet doorstaan. De wetgever bevoordeelt de vrijgevestigde ten opzichte van de werknemer. Daarom doet de wetgever in het geval van de medisch specialist er goed aan, om de zelfstandigenaftrek verder te verlagen en zich bij aanpassingen hoofdzakelijk te richten op het draagkrachtbeginsel, neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid. Dit advies heeft alleen betrekking op het medisch specialisme, dus zegt niets over andere beroepsgroepen.

## 5.7 Deelconclusie

De vrijgevestigde verkrijgt gemiddeld gezien een hoger inkomen dan een werknemer. De vrijgevestigde wordt dan ook ruimschoots gecompenseerd voor het ondernemersrisico, waardoor hij alsnog over meer draagkracht beschikt. De ondernemersfaciliteiten zorgen vervolgens voor een lagere effectieve belastingdruk bij de vrijgevestigde. Dit druist in tegen het draagkrachtbeginsel. In het geval van de vrijgevestigde en de ondernemer is het dus niet verdedigbaar dat vrijgevestigde medisch specialisten in deze verhouding wél ondernemersfaciliteiten verkrijgen en werknemers niet. Het is vaak een afweging tussen meer zekerheid versus meer fiscale mogelijkheden en een lager pensioen. Naast werknemers hebben opdrachtgevers ook baat bij ondernemerschap. Deze fiscale voordelen zorgen met het gebruik van de organisatiemodellen voor andere gedragskeuzes, met economische verstoringen en welvaartsverlies tot gevolg. Hierdoor wordt momenteel niet aan het neutraliteitsvereiste voldaan. Echter zullen door de reductie in aftrekmogelijkheden de welvaartsverliezen afnemen. Daarnaast wordt gedeeltelijk aan de beleidsdoelstellingen van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling voldaan. Deze doelstellingen zien op het bevorderen van ondernemerschap. Daarentegen beoogt de overheid juist de specialist in dienstbetrekking te brengen. Deze tegenstrijdigheid zorgt ervoor dat de regelingen niet doeltreffend zijn. Vooral doelstellingen bij andere beroepsgroepen worden behaald.

---

<sup>200</sup> SiRM, *Evaluatie subsidieregeling overgang integrale tarieven MSZ*. 14 mei 2019, p.4.

Daarnaast is het onzeker of de faciliteiten doelmatig zijn. Ondernemerschap brengt bij de specialist een grotere productieprikkel te weeg, wat niet ten goede komt aan de kwaliteit en betaalbaarheid van de zorg. Daarnaast zijn de maatschappelijke baten moeilijk te kwantificeren. Hierdoor kan niet met zekerheid worden gesteld of er sprake is van doelmatigheid.

In het onderzoek hebben de toetsingselementen verschillende wegingen gekregen. Het draagkrachtbeginsel wordt gezien als het fundament van de belastingheffing in de Wet IB, daarom weegt dit beginsel zwaarder dan de overige toetsingselementen. De huidige belastingheffing wijkt in grote mate af van het draagkrachtbeginsel, neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid. Hierdoor concludeer ik dat de faciliteiten in het kader van de medisch specialist onaanvaardbaar zijn. De wetgever bevoordeelt de vrijgevestigde ten opzichte van de werknemer disproportioneel. Daarom doet de wetgever in het geval van de medisch specialist er goed aan, om de zelfstandigenaftrek verder te verlagen. De MKB-winstvrijstelling moet daarentegen wel de ondernemer compenseren voor het te lopen ondernemersrisico. Aanpassingen dienen in de wetgeving plaats te vinden om zodoende te voldoen aan het draagkrachtbeginsel, neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid.

## Hoofdstuk 6: Conclusie en aanbevelingen

### 6.1 Conclusie

In Nederland zijn ruim 22.000 medisch specialisten actief. Zij kunnen zowel werken in een eigen praktijk, een UMC of in een algemeen ziekenhuis. De manier van vormgeven heeft vervolgens invloed op de arbeidsverhouding en de belastingheffing. De medisch specialist kan dus op verschillende wijzen worden belast. Dit maakt de belastingheffing bij medisch specialisten complex. Daarnaast hebben politieke partijen uiteenlopende belangen voor wat betreft medisch specialisten. De meeste partijen willen de medisch specialist onder loon uit dienstbetrekking laten scharen om zodoende de medisch specialist minder vatbaar te maken voor productieprikkels. Aan de andere kant zijn er medisch specialisten die er de voorkeur voor hebben om als IB-ondernemer te kwalificeren. Deze scriptie heeft daarom als doel om meer inzicht te creëren in de belastingheffing van medisch specialisten.

Het voorgaande leidt tot de volgende onderzoeksvraag: *'Hoe zouden medisch specialisten in de heffing van inkomstenbelasting betrokken moeten worden gegeven de verhouding tot hun opdrachtgever?'*

Ter beantwoording van de onderzoeksvraag is gebruik gemaakt van vier toetsingselementen: het draagkrachtbeginsel, neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid. Deze vier toetsingselementen bepalen uiteindelijk mede of in zijn totaliteit sprake is van een aanvaardbare belastingheffing bij medisch specialisten.

Om meer inzicht te krijgen in het belasten van medisch specialisten werden in hoofdstuk 2 de fiscale concepten gedefinieerd. In deze scriptie werd de zzp'er gedefinieerd als *'een persoon die arbeid verricht voor eigen rekening of risico in een eigen bedrijf of praktijk, als DGA of als overige zelfstandige'*. De zelfstandigheid speelt bij het medisch specialisme een belangrijke rol bij het ondernemerschap en de belastingheffing. Vervolgens zijn de bronvereisten, die dienen als basis voor het belasten van arbeidsinkomen, aan bod gekomen. Indien aan deze vereisten wordt voldaan, wordt het belasten van arbeidsinkomen via drie inkomenscategorieën mogelijk gemaakt. Als de zzp'er kwalificeert als een IB-ondernemer, zal sprake zijn van winst uit onderneming. Indien daar geen sprake van is, kwalificeert het individu als werknemer, tenzij er geen gezagsverhouding is. In dat geval kunnen de voordelen onder het resultaat uit overige werkzaamheden vallen.

Vervolgens werd stilgestaan bij de kwalificering van het zelfstandig uitgeoefend beroep. De medisch specialist kwalificeert namelijk in de praktijk regelmatig als zelfstandig beroepsbeoefenaar. Aan de hand van de jurisprudentie zijn drie voorwaarden op te maken. De belastingplichtige moet voldoende zelfstandigheid hebben, streven naar continuïteit en een zekere mate van ondernemersrisico lopen. Als aan alle drie de hoofdvoorwaarden wordt voldaan, wordt op basis van art. 3.5 Wet IB het zelfstandig uitgeoefend beroep gelijkgesteld aan een onderneming en de zelfstandig uitgeoefende beroepsbeoefenaar aan de ondernemer. Deze gelijkstelling kan uiteindelijk voor ondernemersfaciliteiten bij de medisch specialist zorgen.

Deze vereisten konden door de invoering van het integrale bekostiging systeem in 2015 moeilijk behaald worden. De medisch specialisten verloren namelijk hun declaratierecht en liepen daardoor niet meer genoeg ondernemersrisico. Veel medisch specialisten verloren ineens hun ondernemersfaciliteiten. Echter ontstonden er participatie- en samenwerkingsmodellen, die in sommige gevallen de status van de vrijgevestigde medisch specialisten konden garanderen. Ook in deze gevallen moet aan zelfstandigheid, continuïteit en ondernemersrisico worden voldaan. De medisch specialist heeft momenteel dus drie opties: loon uit dienstbetrekking, een samenwerkingsmodel en een participatiemodel. De uiteindelijke keuze van de medisch specialist heeft hierbij invloed op de kwalificering van ondernemerschap, de manier van belastingheffing en de verhouding met de zorginstelling.



Verder blijkt uit verschillende monitors dat de nieuwe structuren over het algemeen tot een verbetering van de zorg hebben geleid.

Uiteindelijk zijn de bovengenoemde toetsingselementen aan bod gekomen. De vrijgevestigde wordt gecompenseerd voor het te lopen risico waardoor hij alsnog over meer draagkracht beschikt. De ondernemersfaciliteiten zorgen daarnaast voor een lagere effectieve belastingdruk. Dit druist in tegen het draagkrachtbeginsel. De keuze van de specialist is dan ook vaak een afweging tussen meer zekerheid versus meer fiscale faciliteiten met een lager pensioen. Opdrachtgevers blijken daarnaast ook baat te hebben bij ondernemerschap. Deze fiscale voordelen zorgen met het gebruik van de organisatiemodellen voor andere gedragskeuzes, met economische verstoringen en welvaartsverliezen tot gevolg. Hierdoor wordt momenteel niet aan het neutraliteitsvereiste voldaan. Echter zullen de verliezen door de reductie in aftrekmogelijkheden afnemen. Aan de beoogde overheidsdoelstellingen van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling bij de medisch specialisten wordt niet aan het doeltreffendheidsbeginsel voldaan. De faciliteiten zien op het bevorderen van ondernemerschap, echter wil de overheid de medisch specialist onder loon uit dienstbetrekking scharen. Daarnaast worden de overheidsdoelen door de faciliteiten niet (kosten) efficiënt behaald en bestaat er onzekerheid over de kwantificering van de maatschappelijke baten. Bij de faciliteiten kan dus niet met zekerheid worden gesteld of er sprake is van doelmatigheid.

Het draagkrachtbeginsel weegt in deze scriptie zwaarder dan de overige toetsingselementen. Hieruit concludeer ik dat de faciliteiten in het kader van de medisch specialist onaanvaardbaar zijn. De wetgever bevoordeelt de vrijgevestigde ten opzichte van de werknemer disproportioneel. Daarom doet de wetgever in het geval van de medisch specialist er goed aan, om de zelfstandigenaftrek verder te verlagen. De MKB-winstvrijstelling moet daarentegen wel de ondernemer compenseren voor het te lopen ondernemersrisico. Aanpassingen dienen in de wetgeving plaats te vinden om zodoende beter te voldoen aan het draagkrachtbeginsel, neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid.

## 6.2 Aanbevelingen voor toekomstig onderzoek

Sinds de invoering van de integrale bekostigingssystemen in 2015 zijn verschillende organisatiemodellen tot stand gekomen en is het speelveld van de medisch specialist drastisch veranderd. Uit de monitors lijkt het MSB een positief effect te hebben. Daarentegen zijn nog veel (lange termijn) effecten onzeker. Toekomstig onderzoek moet daarom uitwijzen of de modellen daadwerkelijk een positieve werking hebben op de maatschappij. Ook niet-fiscale argumenten moeten dus in acht worden genomen bij de besluitvorming. Verder kan er een discrepantie bestaan tussen de geïllustreerde structuren genoemd in hoofdstuk 4 en de werkelijkheid. De werkelijke machtsverhoudingen kunnen significant verschillen van de geïllustreerde structuren. Dit kan invloed hebben op het ondernemersrisico en ondernemerschap. Vervolgonderzoek dient te worden uitgevoerd om na te gaan of hier verschillen in zijn.

Daarnaast bleek uit het onderzoek van SEO dat het twijfelachtig is of de ondernemersfaciliteiten bijdragen aan het verhogen van economische groei, dynamiek en werkgelegenheid. Om de doeltreffendheid van deze regeling beter in kaart te brengen kan in het vervolgonderzoek hier meer aandacht aan worden besteed. Daarnaast werd de doelmatigheid in hoofdstuk 5 getoetst op kwalitatieve wijze omdat de maatschappelijke kosten en baten niet te bepalen zijn. Om de toetsing te verbeteren kunnen monitors voor meer maatschappelijk inzicht zorgen.

Verder wordt de productieprikkel van de vrijgevestigde als onwenselijk gezien. Echter wordt dit niet cijfermatig gekwantificeerd. Vrijgevestigden kunnen de uren flexibeler inrichten en daardoor effectiever werken. Vrijgevestigden verplicht laten overstappen naar een dienstbetrekking brengt dus kosten met zich mee. Het volume-effect benodigt daarom een nadere analyse. Tenslotte is er momenteel onvoldoende literatuur beschikbaar om de fiscale faciliteiten in het geval van medisch specialisten goed te beoordelen. Al met al kan worden gesteld dat het belasten van medisch specialisten zeer gecompliceerd is en het nog vervolgonderzoek vereist.

## Literatuurlijst

### Artikelen:

#### **Aartsen 2016**

C. van Aartsen, *Geef msb de kans zich te bewijzen*, *Zorgvisie* 26 mei 2016.

#### **Allen 1950**

R.G.D. Allen, 'The Substitution Effect in Value Theory', *The Economic Journal*, Volume 60, Issue 240, 1 December 1950, p.675–685.

#### **Alt, TRA 2018/36**

H.J.W. Alt, 'De gedwongen vrijheid van de maaltijdbezorger en de plannen van het kabinet Rutte III', *TRA* 2018/36, afl. 5, p.35-44.

#### **Boot, TRA 2016/44**

G.C. Boot, 'Schijnzelfstandigen: de rekenaar, de wetgever en de rechter', *TRA* 2016/44, afl. 5, p.43-53.

#### **Grapperhaus, WFR 1970/45**

F.H.M. Grapperhaus, 'Spanningen bij inkomstenbelasting', *WFR* 1970/45, afl. 4976, p.45-61.

#### **Van IJssendoorn & de Laat, Arbeidsrecht 2014/38**

S.J. van IJssendoorn & I.J. de Laat, 'De bijzondere positie van de medisch specialist; 5 jaar later', *Arbeidsrecht* 2014/38, afl. 8/9, p.11-15.

#### **Kiers 2017**

B. Kiers, *Federatie neemt afstand van participatiemodel*, *Zorgvisie* 30 november 2017.

#### **Van der Linden, WFR 2020/23**

A.T.H. van der Linden, 'Marginale druk: over het randje', *WFR* 2020/23, afl. 7320, p.22-25.

#### **Van Praag & Kapteyn 1973**

B.M.S. van Praag & A. Kapteyn, 'Wat is ons inkomen ons waard?' *E.S.B* 1973, afl. 58, p. 360- 363.

#### **Stevens & Moors, NTvG 2013**

S. Stevens & M. Moors, 'De fiscale positie van medisch specialisten', *Nederlands Tijdschrift Geneeskunde* 2013, afl. 157, p.1-5.

#### **Stevens, WFR 2018/33**

L.G.M. Stevens, 'Versterking van de leefvormneutraliteit in het fiscale beleid', *WFR* 2018/33, afl. 7226, p.33-36.

#### **Van der Voort 2015**

M. van der Voort, *Borgt het participatiemodel Rode Kruis Ziekenhuis de betrokkenheid van alle specialisten*, *Recht in de Zorg* 2015.

### Rapporten:

CPB, *Zorgkeuzes in kaart: Technische uitwerking van alle afzonderlijke beleidsopties*, 31 maart 2015.

De Jonge Specialist, *Nationale a(n)ios-enquête 2020: Gezond en veilig werken*, 11 december 2020.

De Jonge Specialist, *Werken als medisch specialist: Vrij beroep & dienstverband*, 2019.

FMS, *Factsheet verantwoordelijkheid voor kwaliteit en veiligheid*, 2015.

FMS, *Goodwill in het MSB*, 5 februari 2015.

K. Meersma, B. Roozendaal & J. Rijken, *Juridisch onderzoek naar de overstap van vrijgevestigde medisch specialisten naar loondienst*, 8 april 2021.

Ministerie van Financiën, *Belasten van inkomsten in box 1*, 1 mei 2020.

Ministerie van Financiën, *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, 2020.

Ministerie van Financiën, *De Nederlandse belastingmix*, 2020

NVZ, *Collectieve Arbeidsovereenkomst Ziekenhuizen 2019-2021*, 2019.

NZa, *Achtergronddocument bij advies Integrale tarieven medisch specialistisch zorg 2015*.

NZa, *Advies Integrale tarieven medisch specialistische zorg 2015*, kenmerk 46735/59682.

NZa, *Bijlage 2 Monitor msz 2020-2021 Onderzoek naar gelijkgerichtheid en financiële prikkels*.

NZa, *Eerste indrukken monitor integrale tarieven 2015*, kenmerk 0101943/0143083.

NZa, *Monitor: Integrale bekostiging medisch-specialistische zorg 2018*.

Onderzoeksraad voor veiligheid, *Faillissement MC Slotervaart en MC IJsselmeerziekenhuizen Risico's voor patiëntveiligheid*, 30 oktober 2018.

Raadgevers in de Zorg, *VOF als besturingsmodel onderbelicht in OMS/NVZ plan*, 2014.

SEO economisch onderzoek, *Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*, april 2017.

SEO economisch onderzoek, *Karakteristieken en tarieven zzp'ers 2018*, augustus 2018.

SER, *Zekerheid voor mensen, een wendbare economie en herstel van de samenleving*, 2021.

SER, *Zzp'ers in beeld; Een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel*, oktober 2010.

Sibbing Wateler C.S, *De overstap van vrij beroep naar dienstverband*, 2014.

SiRM, *Aanbevelingen ter bevorderingen van gelijkgerichtheid*, 14 mei 2019.

SiRM, *Evaluatie subsidieregeling overgang integrale tarieven MSZ*, 14 mei 2019.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, *Beleidsplan: Zicht op wetgeving*, kenmerk 22008, nr.2.

### **Boeken/naslagwerken:**

#### **Van den Brink 2012**

J.E. van den Brink, *De uitvoering van Europese subsidieregelingen in Nederland. Juridische knelpunten en uitdagingen* (Recht & Praktijk nr.SB6), Deventer: Kluwer 2012.

#### **Cursus Belastingrecht**

Cursus Belastingrecht, (Europees Belastingrecht en Formeel belastingrecht, Deventer: Wolters Kluwer (online versie)).

#### **Van Doesum 2009**

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW* (Fiscale Monografieën nr. 133), Deventer: Wolters Kluwer 2009

#### **Van Eijck 2005**

S.R.A. van Eijck, *Het vermogen om te dragen*, Deventer: Wolters Kluwer 2005.

#### **Gerverdinck 2014**

T. Gerverdinck, 'Het evenredigheidsbeginsel in het belastingrecht', *Wetenschappelijke Bijdragen – Bundel t.g.v. het 35-jarig bestaan van het Wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014.

#### **Happé 1996**

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (Fiscale monografieën, nr. 77), Deventer: Wolters Kluwer 1996.

#### **Hofstra 1992**

H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* (Fiscale hand- en studieboeken, nr. 1, 7e druk), Deventer: Wolters Kluwer 1992.

#### **Lubbers, Meussen & Smeets 2018**

A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen & M.H.M. Smeets, *Hoofdzaken winst uit onderneming* (Fiscaal, 32), Deventer: Wolters Kluwer 2018.

#### **NDFR Wet IB**

NDFR, inkomstenbelasting, Den Haag: Sdu, online versie.

#### **Starink 2015**

B. Starink, *Belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen in grensoverschrijdende situaties* (Fiscale Monografieën nr. 144), Deventer: Wolters Kluwer 2015/2.1.1.3.

#### **Stiglitz 2000**

J.E. Stiglitz, *Economics of the Public Sector*. New York/London: W.W. Norton & Company 2000.

#### **Stiglitz & Walsh 2006**

J.E. Stiglitz & C. E. Walsh, *Economics* (2006), New York: Norton, 2006.

#### **Tigelaar-Klootwijk 2013**

Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen. Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten* (Fiscale Monografieën nr. 141), Deventer: Wolters Kluwer 2013.

## **Internetbronnen:**

### **Belastingdienst**

<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/modelovereenkomsten/content/wat-houdt-de-wet-dba-eigenlijk-in>.

### **CBS**

<https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-zzp/hoofdcategorieen/ontwikkelingen-zzp>.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-zzp/hoofdcategorieen/wat-zijn-zzp-ers>.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/cijfers/detail/84061NED>.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/faq/zzp/hoe-zijn-de-arbeidsomstandigheden-van-zzp-ers>.

### **De jonge specialist**

<https://dejongespecialist.nl/hulp-advies/arbeidsmarktperspectief/vrij-beroep-of-dienstverband/#:~:text=Daarnaast%20zijn%20medisch%20specialisten%20als,alle%20medisch%20specialisten%20in%20dienstverband>.

### **De Koninklijke Nederlandsche Maatschappij tot bevordering der Geneeskunst (KNMG)**

<https://www.knmg.nl/opleiding-herregistratie-carriere/herregistratie/herregistreren.htm>.

### **De medisch specialist**

[https://www.demedischspecialist.nl/sites/default/files/feiten\\_en\\_cijfers\\_MSZ\\_factsheet.pdf](https://www.demedischspecialist.nl/sites/default/files/feiten_en_cijfers_MSZ_factsheet.pdf).

<https://www.demedischspecialist.nl/nieuws/deelname-pensioenfonds-verplicht-voor-alle-medisch-specialisten>.

### **Stichting pensioenfonds medisch specialisten (SPMS)**

<https://www.spms.nl/uw-pensioen-bij-spms/uw-pensioenpremie/premiebedragen-en-trapcodes.aspx#werknemer>.

### **Guusschrijversacademie**

<https://guusschrijversacademie.nl/nieuws/de-verkiezingsprogrammas-en-de-zorg-deel-iii-vele-partijen-willen-specialist-in-loondienst>.

### **Kamer van Koophandel**

<https://ondernemersplein.kvk.nl/wanneer-heeft-u-een-vrij-beroep/>.

### **Rijksoverheid**

<https://www.bedrijvenbeleidinbeeld.nl/beleidsinstrumenten/mkb-winstvrijstelling>.

### **Volkscrant**

<https://www.volkscrant.nl/nieuws-achtergrond/artsen-in-loondienst-een-oplossing-voor-de-perverse-productieprikkel~b7bd53a0/?referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>.

## **Wetgeving:**

Algemene wet bestuursrecht, 1 januari 1994.

Besluit Herregistratie Specialismen 2015.

Burgerlijk wetboek; boek 7.

Subsidieregeling overgang integrale tarieven medisch specialistische zorg 2020 en 2021.

Wet IB 2001, 11 mei 2000.

Wet toelating zorginstellingen, 20 oktober 2005.

## **Parlementaire stukken:**

### **Kamerstukken:**

*Kamerstukken II* 1994/95, 24 243, nr. 1.

*Kamerstukken II* 1997/98, 25 810, nr. 2.

*Kamerstukken II* 1998/99, 26727, nr.3.

*Kamerstukken II 2002/03, 28608, nr. 2.*  
*Kamerstukken II 2010/11, 32600, nr. 3.*  
*Kamerstukken II 2013/14, 32620, nr. 105.*  
*Kamerstukken I 2014/15, 34036, nr. F.*  
*Kamerstukken II 2017/18, 34785, nr. 86.*  
*Kamerstukken II 2018/19, 31311, nr. 211.*  
*Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 217.*

### **Kamerbrieven:**

Brief over akkoord fiscale behandeling samenwerking medisch specialisten/ziekenhuizen.  
17 december 2013.

Brief van 17 december 2013 van de Orde van Medisch Specialisten en de NVZ aan het Ministerie van Financiën.

Brief van de NZa, *Eerste indrukken monitor integrale tarieven 2015*, nr.0101943/0143083, 27 oktober 2014.

Kamerbrief Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn & Sport van 19 september 2013, *Goed bestuur in de zorg*, (*Kamerstukken II 2013/14, 32 012, nr. 15*).

Kamerbrief Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn & Sport van 22 januari 2015, *Governance in de zorgsector*, (*Kamerstukken II 2013/14, 32 012, nr. 24*).

Kamerbrief Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn & Sport van 27 november 2020, *het bevorderen van gelijkgerichtheid in de medisch specialistische zorg*, kenmerk 1769958-213125-CZ.

Kamerbrief Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn & Sport van 2 september 2014, *Subsidieregeling overgang integrale tarieven medisch specialistische zorg*.

Kamerbrief van de minister van sociale zaken en werkgelegenheid en staatssecretaris van financiën, *Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten*, (*Kamerstukken II 2019/20, 35302, nr. 8*).

### **Jurisprudentie:**

#### **Rechtbank**

Rb. 's-Gravenhage 27 augustus 2009, ECLI:NL:RBSGR:2009:BK0889.  
Rb. Noord-Holland 18 december 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:11226, 4534329 AO.  
Rb. Noord-Holland 19 februari 2021, AWB LEE - 20 \_ 389, 20 \_ 642 en 20 \_ 643, ECLI:NL:RBNNE:2021:549.

#### **Gerechtshof**

Hof Arnhem 14 februari 1975, ECLI:NL:GHARN:1975:AX4024.  
Hof Den Haag 12 juli 1979, ECLI:NL:GHSGR:1979:AW9717.  
Hof Den Haag 14 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4174.  
Hof Arnhem 25 juni 2002, ECLI:NL:GHARN:2002:AE7156.  
Hof Amsterdam, 2 juli 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AE5689.  
Hof Arnhem 29 maart 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AO8177.  
Hof Leeuwarden 15 april 2005, ECLI:NL:GHLEE:2005:AT4187.  
Hof Amsterdam 8 september 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU3995.  
Hof Amsterdam 5 juli 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AY3765.  
Hof Arnhem-Leeuwarden 27 april 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:BQ4214.  
Hof Den Haag 16 januari 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:47.

Hof Arnhem-Leeuwarden 14 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:255.

### **Hoge Raad**

HR 22 maart 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4433.  
HR 29 juni 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9439.  
HR 23 januari 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8365.  
HR 28 februari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AW2756.  
HR 16 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5085.  
HR 21 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5328.  
HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:BH8687.  
HR 7 februari 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1890.  
HR 20 april 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA9094.  
HR 6 september 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7008.  
HR 20 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA9094.  
HR 7 februari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9845.  
HR 12 oktober 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZC3681.  
HR 18 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8969.  
HR 11 juli 2003, ECLI:NL:HR:2003:AH9774.  
HR 26 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO6336.  
HR 8 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR0352.  
HR 16 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU4808.  
HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2203.  
HR 6 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1746.

### **Overige jurisprudentie**

HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscientifica), V-N 2008/25.20.  
Parket bij de HR 12 september 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BB0454.  
Parket bij de HR 12 september 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BA6413.  
Parket bij de HR 19 april 2021, ECLI:NL:PHR:2021:408.