



Vrijstelling medische diensten en verlaagd tarief farmaceutische producten;
een rechtsvergelijking in de btw tussen Nederland en België

Datum: juli 2022
Auteur: Twan Soons
SNR: 2013400
Studierichting: fiscale economie
Faculteit: TiSEM
Begeleider: mr. dr. M.D.J. van der Wulp
Tweede beoordelaar: prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Inhoud

1. Inleiding	5
1.1 Introductie.....	5
1.2 Maatschappelijke relevantie	5
1.3 Probleemanalyse en onderzoeksdoel	6
1.4 Wetenschappelijke relevantie.....	6
1.5 Probleemstelling en deelvragen.....	7
1.6 Structuur en methodologie	7
2. Het neutraliteitsbeginsel in de btw	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Het beginsel van de fiscale neutraliteit	8
2.2.1 Inwendige neutraliteit	8
2.2.2 Uitwendige neutraliteit	9
2.2.3 Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel	9
3. Instrumentalisme in de btw	10
3.1 Fiscaal instrumentalisme.....	10
3.2 Instrumentalisme in de btw	11
3.2.1 Vrijstellingen.....	11
3.2.2 Verlaagde tarieven	12
3.3 Tussenconclusie.....	13
4. Vrijstelling intramurale zorg.....	14
4.1 Inleiding	14
4.2 Europees kader.....	14
4.2.1 Medische verzorging	14
4.2.2 Therapeutisch doel	14
4.2.3 Ziekenhuisverpleging.....	15
4.2.4 Nauw samenhangende handelingen.....	15
4.2.5 Door erkende inrichtingen van dezelfde aard onder sociale voorwaarden.....	16
4.2.6 Arrest Verigen.....	17
4.2.7 Striktheid uitlegging vrijstelling.....	18
4.3 Invulling vrijstelling intramurale zorg Nederland	18
4.3.1 Inrichtingen	19
4.3.2 Commerciële instellingen	19
4.3.3 Laboratoria	20
4.3.4 Nauw samenhangende handelingen.....	20
4.4 Invulling België	21

4.4.1 Nauw samenhangende handelingen.....	22
4.4.2 Ziekenhuizen.....	22
4.5 Rechtsvergelijking en tussenconclusie.....	23
5. Vrijstelling voor extramurale zorg.....	24
5.1 Europees kader.....	24
5.2 invulling Nederland.....	25
5.2.1 BIG-registratie.....	25
5.2.2 Arrest Solleveld.....	26
5.2.3 Medisch tatoeëerder.....	27
5.3 Invulling België.....	28
5.3.1 Wetswijziging per 1 januari 2022.....	28
5.4 Rechtsvergelijking en tussenconclusie.....	29
6. Verlaagd tarief farmaceutische producten.....	31
6.1 Europees kader.....	31
6.1.1 Farmaceutische producten.....	31
6.2 Invulling Nederland.....	32
6.2.1 Post a.6 Humane geneesmiddelen.....	32
6.2.2 Zaak Gladskin.....	34
6.2.3 Vergelijking met de vrijstelling voor extramurale zorg.....	35
6.3 Invulling België.....	36
6.3.1 Geneesmiddelen.....	36
6.4 Rechtsvergelijking en tussenconclusie.....	37
7. Conclusie.....	38
Literatuurlijst.....	41
Registers.....	43

Abstract

Dit onderzoek richt zich op de medische vrijstellingen en het verlaagd tarief voor farmaceutische producten in de btw. Hierbij worden de Nederlandse en Belgische wet- en regelgeving met elkaar vergeleken. Eerst wordt het Europese kader geschetst met voornamelijk de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Dit kader geeft de ruimte aan waarin lidstaten met hun nationale beleid kunnen bewegen. Vervolgens wordt de Nederlandse en Belgische invulling uiteengezet.

De Belgische en Nederlandse wetgeving wordt getoetst aan de btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel. Toetsing aan de btw-richtlijn houdt in dat getoetst wordt of de wetgeving en de toepassing daarvan in overeenstemming is met de bepalingen in de richtlijn. Lidstaten hebben beoordelingsruimte bij de toepassing van de bepalingen in de btw-richtlijn. Deze beoordelingsvrijheid wordt door het Hof van Justitie begrensd via het neutraliteitsbeginsel. Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel houdt in dat getoetst wordt of soortgelijke prestaties dezelfde btw-behandeling krijgen. Na de toetsing worden de Belgische en Nederlandse btw wet- en regelgeving vergeleken met elkaar en wordt geconcludeerd welke lidstaat meer in overeenstemming met de btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel handelt en of deze lidstaten wat van elkaar kunnen leren.

Gebruikte begrippen en afkortingen

A-G:	Advocaat-Generaal
BNB:	Beslissingen in Belastingzaken
btw:	Belasting over de toegevoegde waarde
btw-richtlijn:	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Btw-Wetboek:	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
Concl.:	Conclusie
Eerste btw-richtlijn:	Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting
EU:	Europese Unie
GwH:	Grondwettelijk Hof
HvJ:	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR:	Hoge Raad
MvA:	Memorie van antwoord
MvT:	Memorie van toelichting
r.o.:	Rechtsoverweging
V-N:	Vakstudie Nieuws
WFR:	Weekblad Fiscaal Recht
Wet BIG:	Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg
Wet OB:	Wet op de omzetbelasting 1968

1. Inleiding

1.1 Introductie

De medische wereld heeft door de coronapandemie veel aandacht gekregen. In de strijd tegen de pandemie worden allerlei middelen ingezet om gedrag te sturen en de maatschappij te vormen. Van simpele spotjes op tv en persconferenties tot het inzetten van belastingwetgeving. Ook de btw wordt aangewend om de maatschappij te sturen. Denk bijvoorbeeld aan de tijdelijke tariefsverlagingen in veel lidstaten voor mondkapjes.

Opvallend bij de bestrijding van de pandemie is dat aan de ene kant op EU-niveau wordt samengewerkt, zoals bij de inkoop van vaccinaties, en aan de andere kan lidstaten hun eigen maatregelen hanteren. De ene lidstaat geeft aan dat twee meter afstand moet worden gehouden en de andere weer anderhalve meter. De wens om samen te werken op EU-niveau en de wens om op nationaal gebied een eigen aanpak te hanteren botsen met elkaar. Dit is ook terug te zien in de belastingheffing. Zo geeft zelfs de btw, als "Europese belasting", lidstaten de ruimte voor eigen beleid en bevat deze nog veel standstill-bepalingen. Bij het verlaagde tarief voor farmaceutische producten mogen de lidstaten specificeren welke producten onder het verlaagde tarief vallen. In de vrijstelling voor medische zorg in ziekenhuizen en vergelijkbare inrichtingen bepalen de lidstaten op nationaal niveau welke inrichtingen hieronder vallen. Voor medische zorg buiten deze instellingen specificeren de lidstaten op nationaal niveau welke beroepsbeoefenaren voor de vrijstelling in aanmerking komen. Overheden hebben derhalve vrijheid om via de btw sturing aan de maatschappij te geven. Hierdoor zijn er verschillen tussen landen in de toepassing van de btw-wetgeving. Hier valt wat voor te zeggen, want elk land is anders.

In deze scriptie wordt onderzocht of en, zo ja, op welke punten de Belgische en Nederlandse btw-wetgeving verschillen van elkaar met betrekking tot het verlenen van medische zorg en de levering van farmaceutische producten. De nationale btw-wetgeving van België en Nederland wordt getoetst aan het Europese neutraliteitsbeginsel en beoordeeld wordt of en, zo ja, in hoeverre deze conform is aan de btw-richtlijn.

1.2 Maatschappelijke relevantie

In 2020 bestond twintig procent van de Nederlandse overheidsinkomsten uit btw-opbrengsten.¹ De btw is daarmee na de loon- en inkomstenbelasting de belangrijkste inkomstenbron van de overheid. Vrijstellingen en verlaagde tarieven verlagen deze inkomsten. Daarom is het belangrijk om een goede afbakening te hebben bij de toepassing ervan. Zonder duidelijke afbakening ontstaat de situatie het dat er producten of diensten onder een vrijstelling dan wel verlaagd tarief vallen waarvan dat niet de bedoeling is. Toen de Hoge Raad onverwachts tandpasta en zonnebrand aanmerkte als geneesmiddel en deze zo onder het verlaagde tarief schaarde zou dat dertig miljoen aan belastingopbrengst hebben gekost.² Aan de andere kant kan een duidelijke, formele afbakening een ongelijke behandeling van soortgelijke prestaties tussen belastingplichtigen veroorzaken. Zo was de eis voor een BIG-registratie in strijd met het neutraliteitsbeginsel en moest deze worden verruimd.³ Een vergelijkbare situatie speelde in België.⁴

¹ Kamerstukken // 2020/21, 35830, nr. 1, p.6.

² Kamerstukken // 2017/18, 34785, nr. 3, p.10 (MvT); HR 11 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2560.

³ HvJ EG 27 april 2006, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld).

⁴ HvJ EU 27 juni 2019, C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544 (Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a).

1.3 Probleemanalyse en onderzoeksdoel

De belastingwetgeving wordt niet alleen gebruikt voor het vullen van de schatkist. De wetgever probeert via de wet ook het gedrag van mensen te sturen en de maatschappij te vormen. Ook via de btw wordt geprobeerd om de maatschappij te sturen. De btw is een algemene verbruiksbelasting, die tracht al het consumptieve verbruik te belasten. Toch worden hier om verscheidene redenen uitzonderingen op gemaakt. Deze uitzonderingen maken een inbreuk op het systeem van de wet en maken deze complexer. In de btw bestaan deze uitzonderingen onder andere in de vorm van vrijstellingen en verlaagde tarieven. Om de reikwijdte hiervan te beperken is het vaste rechtspraak dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.⁵ Zo probeert het Hof van Justitie de uitzonderingen ook als uitzonderingen te behandelen. Binnen de kaders van de Europese btw hebben de lidstaten enige soevereiniteit omtrent de toepassing van vrijstellingen en verlaagde tarieven. Een restrictie op deze soevereiniteit is het neutraliteitsbeginsel van de btw, dat vereist dat soortgelijke prestaties gelijk worden belast. Met het neutraliteitsbeginsel wordt onder andere getracht concurrentievervalsing tussen lidstaten te voorkomen. Het is namelijk niet gewenst dat, in een vrije markt die de Europese Unie wenst te zijn, soortgelijke producten en diensten een verschillende btw-behandeling krijgen.

In de btw als 'Europese belasting' is het derhalve interessant om te vergelijken hoe lidstaten omgaan met de ruimte die zij hebben in de toepassing van vrijstellingen en verlaagde tarieven. Handelen zij hierbij in overeenstemming met de btw-richtlijn en respecteren zij het neutraliteitsbeginsel? In het kader van het "Tilburg-Antwerpen traject" vergelijk ik de Nederlandse en Belgische invulling van de vrijstellingen en verlaagde tarieven van de btw-richtlijn. Om het niet te breed te maken beperkt het onderzoek zich tot de twee vrijstellingen voor medische prestaties in artikel 132 lid 1, sub b en sub c en het verlaagd tarief op farmaceutische producten van bijlage III, punt 6 van de btw-richtlijn.

Het anders behandelen van medische zorg in de btw is gelegen, zoals de aanhef van artikel 132 stelt, in het algemeen belang. Het is in het algemeen belang om de kosten van medische zorg voor particulieren laag te houden. Daarnaast is het gevoelsmatig 'fout' om belasting te heffen bij menselijk leed. Omdat het in het algemeen belang is om alleen kwalitatieve zorg goedkoop te houden, moeten lidstaten waarborgen dat 'kwakzalverij' niet onder de vrijstellingen dan wel verlaagd tarief valt. De afbakening van 'kwalitatieve zorg' brengt zoals alle afbakeningen problemen met zich mee. Een te ruime benadering heeft als gevolg dat de vrijstellingen en verlaagde tarieven hun karakter van uitzonderingen verliezen. Een te enge benadering, door bijvoorbeeld strenge formele eisen te stellen, kan als gevolg hebben dat producten of diensten die voor de consument gelijk aan elkaar zijn anders worden behandeld, wat in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Een ander gevolg van een te enge benadering is dat het doel van de vrijstelling, dan wel verlaagd tarief, niet behaald wordt. In deze scriptie onderzoek ik hoe Nederland en België zich manoeuvreren door dit Europese kader. Centraal staat hierbij de vraag in hoeverre zij richtlijnconform en in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel handelen omtrent de medische vrijstellingen en het verlaagd tarief voor farmaceutische producten.

1.4 Wetenschappelijke relevantie

De vrijstellingen voor medische zorg en het verlaagde tarief voor farmaceutische producten zijn bepalingen in de btw-richtlijn. Lidstaten moeten de bepalingen echter op nationaal niveau verder specificeren. Bij de vrijstelling voor intramurale zorg houdt dat onder andere in dat lidstaten zelf bepalen wat de vergelijkbare sociale voorwaarden zijn als die van publiekrechtelijke lichamen en welke inrichtingen "erkend" zijn. Bij de vrijstelling voor extramurale zorg houdt dat in dat lidstaten

⁵ Van Hilten, *WFR* 2009/138.

zelf bepalen welke (para)medische beroepsbeoefenaren onder de vrijstelling vallen en bij het verlaagd tarief voor farmaceutische producten dienen de lidstaten te specificeren welke producten onder dat verlaagd tarief vallen. Hierbij moeten ze zowel rekening houden met het fiscale neutraliteitsbeginsel als met de grenzen van de bepalingen in de btw-richtlijn. Op basis van een vergelijking kunnen gemakkelijker inzichten naar voren komen over hoe het anders kan en kan men zien welk land beter scoort op de getoetste criteria. Die inzichten kunnen gebruikt worden om de wetgeving te verbeteren. Als de verschillen niet significant zijn, is de kans aanwezig dat de problemen die in Nederland spelen later ook in België kunnen gaan spelen en andersom.

1.5 Probleemstelling en deelvragen

De onderzoeksvraag die in deze scriptie centraal staat luidt: In hoeverre handelen Nederland en België in overeenstemming met de btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel omtrent de toepassing van de medische vrijstellingen en het verlaagd tarief voor farmaceutische producten?

De deelvragen die hierbij zijn te definiëren zijn:

- Wat is het fiscale neutraliteitsbeginsel?
- Wat is de plaats van vrijstellingen en verlaagde tarieven in het btw-systeem?
- Wat is het Europese kader voor de medische vrijstellingen en de verlaagde tarieven voor farmaceutische producten en medische hulpmiddelen?
- Hoe is de invulling van Nederland en België van het bovengenoemde Europese kader?
- Is de Nederlandse en Belgische wetgeving richtlijnconform en in hoeverre volstaat deze de toets aan het neutraliteitsbeginsel?

1.6 Structuur en methodologie

Om tot het antwoord te komen op de hoofdvraag begin ik met het uiteenzetten van het neutraliteitsbeginsel. Daarna wordt ingegaan op de plek van vrijstellingen en verlaagde tarieven in het btw-systeem. Met deze twee hoofdstukken wordt duidelijk waar de knelpunten zitten bij de afbakening van vrijstellingen en verlaagde tarieven. Vervolgens ga ik in op de vrijstelling voor intramurale zorg, de vrijstelling voor extramurale zorg en het verlaagd tarief voor farmaceutische producten. Dat gebeurt door telkens eerst het Europese kader te schetsen via jurisprudentieonderzoek van het Hof van Justitie en daarna de invulling hiervan door Nederland en België. Bij de invulling door Nederland en België wordt gebruik gemaakt van de wetgeving, de nationale rechtspraak en standpunten uit de literatuur. Elk hoofdstuk wordt afgesloten met een rechtsvergelijking en een tussenconclusie. Hierbij wordt gebruik gemaakt van standpunten uit de literatuur en mijn eigen standpunt om uiteindelijk tot een oordeel te komen in hoeverre Nederland en België richtlijnconform en in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel handelen.

2. Het neutraliteitsbeginsel in de btw

2.1 Inleiding

Het neutraliteitsbeginsel is een belangrijk beginsel in de btw en wordt dan ook zeer regelmatig gebruikt in de arresten van het Hof van Justitie.⁶ Bij de toepassing van vrijstellingen en verlaagde tarieven mag niet in strijd met het neutraliteitsbeginsel gehandeld worden. In dit hoofdstuk ga ik daarom in op het neutraliteitsbeginsel.

2.2 Het beginsel van de fiscale neutraliteit

Een belangrijk aspect van de btw is dat deze neutraal dient uit te werken. Dit is terug te vinden in de considerans van de Eerste btw-richtlijn. Daar wordt gesteld dat de btw neutraal moet zijn voor het creëren van een gemeenschappelijke Europese markt. De btw mag de mededinging tussen lidstaten niet verstoren en moet daarom meer geharmoniseerd worden.

De btw moet ook concurrentieneutraal uitwerken ten opzichte van landen buiten de Europese Unie. Er wordt btw geheven bij invoer, waardoor op buitenlandse goederen eenzelfde belastingdruk rust als op binnenlandse goederen. Bij uitvoer krijgt de ondernemer de betaalde voorbelasting terug en wordt de uitvoer zelf niet belast. Er rust dan effectief geen Europese btw op uitgevoerde goederen, zodat de concurrentie met niet-Europese goederen niet verstoord wordt. Het maakt voor de consument niet uit of hij de goederen van buiten de EU koopt of daarbinnen. Dit wordt ook wel de externe of internationale neutraliteit van de btw genoemd.⁷

2.2.1 Inwendige neutraliteit

Een vorm van neutraliteit is de inwendige neutraliteit, wat inhoudt dat de ondernemer geen 'last' mag hebben van de btw, het is de bedoeling dat de btw de economie zo min mogelijk verstoort.⁸ Aangezien de btw particuliere consumptie tracht te belasten, wat onder andere blijkt uit het woord 'consumption' in artikel 1 in de Engelse versie van de btw-richtlijn, is het niet vreemd dat gestreefd wordt om de ondernemer zoveel mogelijk te ontlasten.⁹

De aan de ondernemer in rekening gebrachte btw kan hij in zijn eerstvolgende aangifte in aftrek brengen of terugvragen, zelfs als hij in de opstartfase zit en nog geen prestaties heeft verricht.¹⁰ De bedoeling is daarnaast om de btw eenvoudig en neutraal te houden door het toe te passen op alle fasen van productie en distributie. Het mag niet uitmaken hoe lang het productieproces is.¹¹ In eerdere cascadesystemen die in verschillende lidstaten golden, was het zo dat de omzetbelastingdruk hoger naarmate het productieproces langer werd. Er werd dan omzetbelasting over omzetbelasting geheven, waardoor de omzetbelasting kostprijsverhogend werkte. Iets wat nu nog steeds kan voorkomen in geval van vrijstellingen. Vrijgestelde prestaties geven namelijk geen recht op aftrek.¹² Zonder vrijstellingen zou de belastingdruk te allen tijde evenredig zijn aan de prijs van de prestatie. De inwendige neutraliteit wordt daarom ook wel gezien als het "evenredigheidsbeginsel" van de btw, in die zin dat het een aspect van het neutraliteitsbeginsel is, dat de hoogte van de belasting bepaald wordt door de prijs.¹³

⁶ Van Hilten 2010; zie Pieterse, *WFR* 2010/596.

⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 53.

⁸ Heijnen 2018, p.67-68.

⁹ Artikel 1 btw-richtlijn.

¹⁰ HvJ EG 14 februari 1985, 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (Rompelman), r.o. 19-23.

¹¹ Merx 2011, p. 31-34.

¹² Artikel 168, aanhef btw-richtlijn.

¹³ Van Doesum 2009, p.31-34.

2.2.2 Uitwendige neutraliteit

De uitwendige neutraliteit ziet op de verhoudingen tussen belastingplichtigen, tussen eindverbruikers en tussen transacties. Onderscheid in btw-behandeling mag alleen gemaakt worden op basis van de soort prestaties, niet op basis van de belastingplichtigen, het soort transactie of de eindverbruiker.¹⁴ Dit wordt ook wel als het gelijkheidsbeginsel van de btw gezien.¹⁵ Soortgelijke prestaties dienen gelijk te worden belast. De btw mag de keuze van de consument niet te zeer beïnvloeden. De toets die het Hof van Justitie hanteert om te bepalen of prestaties soortgelijk zijn is: *“Of goederenleveringen of diensten soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden bepaald uit het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederenleveringen en diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden.”*¹⁶

Voor deze thesis is vooral de uitwendige neutraliteit van belang. Wanneer een bepaalde prestatie onder een vrijstelling of verlaagd tarief vervalt, vergt het neutraliteitsbeginsel dat soortgelijke prestaties daar ook onder vallen. De vraag of een prestatie soortgelijk is, is daarom een hele belangrijke.

De uitwendige neutraliteit is mijns inziens het belangrijkste criterium van het neutraliteitsbeginsel. De btw mag de keuze van de consument niet te zeer beïnvloeden. Als er een andere factor is dan de btw die de concurrentie beïnvloedt, dan mag de btw prestaties, die in eerste instantie soortgelijk lijken, anders behandelen. Het is dan immers niet de btw die de keuze van de consument beïnvloedt maar een andere factor. Doordat de keuze al beïnvloed wordt door andere factoren, zoals bijvoorbeeld vergoeding van een product door de overheid, zijn het geen soortgelijke goederen meer die met elkaar concurreren.¹⁷ Om te bepalen of een goed of dienst soortgelijk is aan een ander goed of dienst, moet dus niet alleen gekeken worden naar het goed of de dienst zelf, maar ook naar andere omstandigheden die de keuze van de consument kunnen beïnvloeden. Dat de uitwendige neutraliteit heel belangrijk is blijkt ook uit dat het ontstaansrecht van de btw grotendeels gelegen is in het creëren van een gemeenschappelijke markt.¹⁸

2.2.3 Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel betreft geen primair recht waaraan kan worden getoetst.¹⁹ Daarom moet het neutraliteitsbeginsel altijd in samenhang met de doelstelling van een bepaling worden gezien. Het neutraliteitsbeginsel kan een duidelijk afgebakende vrijstelling of verlaagd tarief in de btw-richtlijn derhalve niet uitbreiden. Dit is anders wanneer lidstaten een bepaling strikter toepassen dan mogelijk is op grond van de richtlijn. Dat mag alleen wanneer zij rekening houden met het neutraliteitsbeginsel.²⁰ Het neutraliteitsbeginsel kan een nationale bepaling verruimen, maar niet verder dan de grenzen die de richtlijn aangeeft. Soortgelijke gevallen mogen dus alleen anders behandeld worden als dat op Europees niveau is vastgelegd.

¹⁴ Swinkels 2001, p. 24-31.

¹⁵ Van Doesum 2009, p. 31.

¹⁶ HvJ EU 11 september 2014, C-219/13, ECLI:EU:C:2014:2207 (k Oy) r.o. 25.

¹⁷ HvJ EG 3 mei 2001, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237 (Commissie/Frankrijk), r.o. 25.

¹⁸ Overweging 4 considerans btw-richtlijn.

¹⁹ HvJ EU 2 juli 2015, C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437 (De Fruytier), r.o. 37.

²⁰ HvJ EG 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.p.), r.o. 48.

3. Instrumentalisme in de btw

3.1 Fiscaal instrumentalisme

Fiscaal instrumentalisme houdt in dat de belastingwet wordt gebruikt voor niet-fiscale doeleinden. De wetgever wil bepaald gedrag stimuleren of ontmoedigen en kan hiervoor de belastingwet inzetten. Om arbeid te stimuleren bestaat er bijvoorbeeld de arbeidskorting. Deze dient als een "incentive" om te gaan werken. Voor "disincentives" zijn de accijns op tabak, benzine en alcohol goede voorbeelden die bepaald gedrag juist proberen te ontmoedigen. Overheden proberen de maatschappij op deze manier te vormen in de door hun gewenste richting.

De belastingwet heeft als primaire functie geld voor de schatkist binnenhalen. Dat geld wordt vervolgens gebruikt om de maatschappij te ordenen en gedrag te sturen.²¹ De burgers dragen met belasting bij aan de staat die op zijn beurt weer bijdraagt met publieke middelen. Zonder belastingheffing is geen maatschappij mogelijk. Aan het betalen van belasting zit daarom ook een moreel element, iedereen moet zijn steentje bijdragen.²² De staat kan het geld uit de schatkist gebruiken om de maatschappij te ordenen, bijvoorbeeld door uitkeringen te verstrekken aan de armen om zo inkomensongelijkheid te verminderen. Daarentegen kan de staat de belastingwet rechtstreeks gebruiken om de maatschappij te sturen, bijvoorbeeld door middel van het progressieve tarief in de inkomstenbelasting. De belastingwet zelf vermindert dan al inkomensongelijkheid. De belastingwet zelf inzetten, in plaats van de inkomsten daaruit, is dus een bewuste keuze. In de literatuur wordt sturing van de maatschappij via de belastingwet aangeduid als instrumentaliteit of instrumentalisme. Instrumentaliteit behelst dat het recht ten dienste staat aan de maatschappij en burgers beschermt door beginselen als rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, neutraliteit, proportionaliteit, en eenvoud²³. Instrumentalisme daarentegen behelst volgens Gribnau de "dienstbaarheid van het recht aan het beleid".²⁴ Bij fiscaal instrumentalisme is dus vooral het nagestreefde doel belangrijk, de belastingwet is maar een van de manieren om dat doel te bereiken. Doordat de belastingwet dienstbaar is aan een ander doel, wordt deze als gevolg ondergeschikt geacht aan het niet-fiscale doel. Het verschil tussen instrumentaliteit en instrumentalisme is dus met name dat bij instrumentalisme de wet puur als instrument wordt gebruikt, terwijl bij instrumentaliteit de rechtsbeginselen van de wet worden gerespecteerd. Beide begrippen hebben echter gemeen dat de wetgever de maatschappij probeert te sturen via de belastingwet.

De budgettaire functie is mijns inziens de belangrijkste functie van belastingen. Zonder deze functie komt er geen geld in de schatkist, komen er geen publieke middelen en kan er geen welvarende samenleving bestaan. Aangezien ik de budgettaire functie als dé echte functie beschouw van een belastingwet, schaar ik alle andere doelen onder niet-fiscale doelen. Fiscaal instrumentalisme is mijns inziens dan ook: het voeren van overheidsbeleid via belastingheffing. Deze bredere uitlegging van het begrip bedoelt men ook vaak in het spraakgebruik wanneer men over fiscaal instrumentalisme spreekt.²⁵

Het gebruiken van de wet voor het uitvoeren van overheidsbeleid is niet zonder gevolgen. Juristen wijzen daarom op de nadelige gevolgen van fiscaal instrumentalisme.²⁶ Zo wordt de belastingwet vervuld met bepalingen die inbreuk maken op het algemene systeem van de wet. Deze maken de

²¹ Boer 2013, p.12.

²² Gribnau 2013, p. 13.

²³ Zie o.a. Boer 2013, p.15-16.

²⁴ Gribnau, WFR 1997/807, p.2.

²⁵ 'Fiscaal recht', SDU.nl.

²⁶ Niessen, WFR 1997/653.

wet complexer en gevoeliger voor de “waan van de dag”. Het blijft ook vaak een vraagteken of de bepalingen wel effectief zijn.²⁷ Ondanks deze en vele andere bezwaren blijft het toch verleidelijk om de belastingwet te gebruiken voor “social engineering”.²⁸ Niet vreemd is het daarom dat ook in de btw fiscaal instrumentalisme voorkomt. Voor de voor- en nadelen van fiscaal instrumentalisme verwijs ik naar de oratie van Boer.²⁹

3.2 Instrumentalisme in de btw

Zoals in artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn vermeld staat is de btw een algemene verbruiksbelasting. De intentie is om al het particuliere verbruik te belasten. Het daadwerkelijke verbruik van elke consument monitoren is onuitvoerbaar. Daarom wordt vanwege praktische redenen aangesloten bij de bestedingen van de consument. De btw is evenredig aan de prijs die de ondernemer in rekening brengt en de ondernemer is ook degene die de belasting afdraagt. In de praktijk hangt het af te dragen btw-bedrag vaak samen met de hoogte van de (belaste) omzet, vandaar de term “omzetbelasting” die Nederland hanteert.

In de btw ziet men instrumentalisme terug in de vorm van vrijstellingen en verlaagde tarieven. Deze vormen uitzonderingen op het algemene rechtskarakter van de btw. De wens is om in beginsel de btw zeer ruim, op bijna al het consumptieve verbruik, toe te passen.³⁰ Uitzonderingen hierop moeten daarom volgens het Hof van Justitie strikt worden toegepast.³¹ Het lastige daarbij is dat uitzonderingen niet zo strikt moeten worden toegepast dat ze hun werking verliezen. Daarnaast staat het neutraliteitsbeginsel vaak in de weg aan een te strikte uitlegging.

3.2.1 Vrijstellingen

In de artikelen 132 en 135 van de btw-richtlijn staan de vrijstellingen opgenomen. De vrijstellingen zijn geen keuzerecht, de lidstaten moeten deze implementeren in hun nationale wet. Er zijn echter wel bepaalde keuzemogelijkheden voor lidstaten omtrent de toepassing ervan.

De belastingdruk rust in beginsel alleen op de consument, de ondernemer krijgt de betaalde btw terug. Echter, voor het recht op btw-af trek, is wel vereist dat de inkomende kosten van de ondernemer toe te rekenen zijn aan uitgaande belaste prestaties.³² Aangezien vrijgestelde prestaties geen belaste prestaties zijn, geven kosten toerekenbaar aan vrijgestelde prestaties geen recht op aftrek. De ondernemer krijgt de btw op deze kosten dus niet terug. De btw maakt in dat geval onderdeel uit van de kostprijs van zijn producten. Indien deze ondernemer levert aan een andere ondernemer dan rekent hij de niet-af te trekken btw door aan deze andere ondernemer. Als deze ondernemer vervolgens levert aan een consument en daarover wel btw in rekening brengt, dan is er effectief btw over btw geheven. Dit wordt ook wel de btw-paradox genoemd: degene die denkt vrijgesteld te zijn, wordt belast, en degene die wordt belast is eigenlijk vrijgesteld. Vrijstellingen schaden derhalve de beoogde inwendige neutraliteit van de btw.³³

Wanneer de vrijstelling alleen in de laatste schakel bij de eindleverancier werking heeft, wordt geen btw over btw geheven. De consument betaald in dat geval geen btw over de consumentenprijs, want de prestatie van de ondernemer is vrijgesteld, en de eindleverancier heeft alleen zijn inkoop-btw in de kostprijs zitten, die in de regel (veel) lager zal zijn dan zijn verkoop-btw. Vrijstellingen worden

²⁷ Boer 2013, p.18.

²⁸ Boer 2013, p.17-18.

²⁹ Boer 2013, p.16-19.

³⁰ HvJ EG 4 december 1990, C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429 (Van Tiem), r.o. 17.

³¹ HvJ EU 17 januari 2013, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17 (Commissie/Spanje), r.o. 18.

³² Art. 168 btw-richtlijn.

³³ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p.17.

daarom voornamelijk toegepast op diensten, waarbij de inkoop-btw veelal stukken lager is dan de verkoop-btw. Vrijstellingen kunnen de consumentenprijs verlagen, iets wat overigens ook te bereiken is met een verlaagd tarief. Het voordeel van een vrijstelling is dat de ondernemer ten aanzien van deze goederen en diensten administratief buiten de btw blijft. Wanneer een ondernemer alleen maar vrijgesteld presteert blijft hij geheel buiten de btw-heffing. Dit voordeel kan echter weer geheel omslaan in een nadeel als de ondernemer zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht. Hij zal dan voor beiden een aparte administratie moeten bijhouden, omdat hij verplicht is de omzet te splitsen.

Vrijstellingen maken dus een behoorlijke inbreuk op de inwendige neutraliteit en op het btw-systeem. Des te meer is verklaarbaar dat het Hof van Justitie het toepassingsbereik ervan klein probeert te houden.³⁴ De vrijstellingen mogen echter niet zo strikt worden uitgelegd dat zij geen effect meer hebben. Het nagestreefde doel van de vrijstelling moet geëerbiedigd worden.³⁵ Dat er toch veel vrijstellingen zijn heeft meerdere redenen. Op EU-niveau is de voornaamste reden dat veel landen nu eenmaal vrijstellingen hanteerden en deze niet wilden opgeven bij de harmonisatie van de omzetbelasting.³⁶ Voor de redenen voor vrijstellingen moet daarom gekeken worden waarom ze zijn ingevoerd op nationaal niveau. Op nationaal niveau is de algemene tendens dat lidstaten bepaalde goederen en diensten willen vrijstellen, die het algemeen belang dienen, zoals zorg en onderwijs.

3.2.2 Verlaagde tarieven

Lidstaten hebben de optie om verlaagde tarieven toe te passen op prestaties vermeld in bijlage III van de btw-richtlijn. Sinds april 2022 is de lijst in bijlage III aangepast en uitgebreid. Lidstaten mogen sindsdien verlaagde tarieven toepassen op maximaal 24 punten van bijlage III.³⁷ Met de uitbreiding van bijlage III wenst de EU o.a. lidstaten meer handvatten te geven in de strijd tegen klimaatverandering.³⁸

De btw-richtlijn verplicht lidstaten om een standaardtarief van minimaal 15 procent te hanteren.³⁹ Daarnaast hebben lidstaten nog de optie om een of twee verlaagde tarieven toe te passen van minimaal 5 procent. Voor maximaal 7 punten van bijlage III, zoals opgesomd in art. 98 lid 2, sub a btw-richtlijn is het lidstaten toegestaan om een percentage onder de 5 procent toe te passen (superverlaagd tarief), waarbij ook een nultarief is toegestaan. Lidstaten mogen verlaagde tarieven toepassen op producten en diensten die in bijlage III van de btw-richtlijn vermeld staan, maar dit is zeker geen verplichting. De reikwijdte van een post in bijlage III mag strikter toegepast worden dan mogelijk is volgens de btw-richtlijn, maar niet ruimer. De bepaling in de btw-richtlijn is het maximum. Het is hierbij wel van belang dat de concurrentie niet verstoord wordt, omdat dit in strijd is met het fiscale neutraliteitsbeginsel.⁴⁰

Het voornaamste verschil met vrijstellingen is dat verlaagde tarieven wel recht op aftrek geven. De ondernemer die prestaties met een verlaagd tarief verricht heeft de btw niet als kostenpost in tegenstelling tot de ondernemer die vrijgesteld presteert. Dit wordt als een belangrijke reden gezien om verlaagde tarieven te gebruiken. Vanuit de EU is met de eerste tarievenrichtlijn beoogd om de

³⁴ HvJ EU 13 maart 2014, C-366/12, ECLI:EU:C:2013:198, (Klinikum Dortmund), r.o. 26.

³⁵ HvJ EU 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen), r.o. 23.

³⁶ Toelichting op art 14 voorstel voor een zesde Richtlijn, V-N 15 september 1973, nr. 18A, p. 758.

³⁷ Art. 98 Btw-richtlijn.

³⁸ Overweging 4 van Richtlijn 2022/542/EU van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en 2020/285/EU wat de btw-tarieven betreft.

³⁹ Art. 96 Btw-richtlijn.

⁴⁰ HvJ EG 8 mei 2001, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237 (Commissie/Frankrijk).

tariefverschillen te verkleinen.⁴¹ Lidstaten mochten voor de daarin genoemde zaken een verlaagd tarief hanteren van minimaal 5%, uitgezonderd de overgangsregelingen. Het doel van de verlaagde tarieven is in het algemeen om de maatschappij te sturen door bepaalde goederen of diensten goedkoper te maken voor de eindconsument.⁴² De veronderstelling is dat de ondernemer na een tariefsverlaging zijn prijzen niet verhoogt.

Nationaal gezien worden verlaagde tarieven van oudsher ingezet om mensen te ontzien in de kosten van de eerste levensbehoeften. Dit zou ook een herverdelend effect moeten hebben. Lage inkomens zouden een groter deel van hun inkomen besteden aan de eerste levensbehoeften dan hoge inkomens. Door de eerste levensbehoeften lager te belasten dan de luxegoederen hebben de hogere inkomens een hogere belastingdruk dan de lage inkomens. In Nederland is echter al vanaf de invoering van de Wet OB bekend dat herverdeling via de omzetbelasting een zeer gering effect heeft.⁴³ Tegenwoordig blijkt zelfs dat hogere inkomensgroepen meer voordeel hebben bij een verlaagd tarief dan lage inkomens.⁴⁴ Een uniform tarief is uiteraard veel eenvoudiger, omdat de afbakeningsproblemen daarmee verdwijnen. Echter, daarvan is het nooit gekomen. Hier liggen onder andere politieke redenen aan ten grondslag.⁴⁵ Politici delen graag cadeaus uit in de vorm van verlaagde tarieven, of ze daadwerkelijk effect hebben is minder relevant. Er zijn echter ook psychologische redenen. Het voelt bijvoorbeeld niet goed om een flink percentage belasting te innen van mensen die zorg nodig hebben.⁴⁶ Medische zorg is mede daarom vrijgesteld en farmaceutische producten zijn onderworpen aan een verlaagd tarief.

3.3 Tussenconclusie

De overheid gebruikt de belastingwetgeving niet alleen voor het innen van belastinggeld, maar ook voor het voeren van overheidsbeleid. Het voeren van overheidsbeleid via de belastingwetgeving wordt ook wel aangeduid als fiscaal instrumentalisme. Fiscaal instrumentalisme maakt de wetgeving complexer en kan de wet degraderen tot instrument van het niet-fiscale beleid. Het voordeel van fiscaal instrumentalisme is dat sturing aan de maatschappij kan worden gegeven.

Fiscaal instrumentalisme ziet men in de btw vooral terug in de vorm van vrijstellingen en verlaagde tarieven. Deze zijn uitzonderingen in het btw-systeem en schaden mogelijk de fiscale neutraliteit, daarnaast hebben zij afbakeningsproblematiek tot gevolg. De ondernemer krijgt dit op zijn bordje. Helaas is niet altijd duidelijk of fiscaal instrumentalisme wel de gewenste effecten heeft en ook al is wel duidelijk dat het gewenste effect niet behaald wordt, dan blijft de bepaling vaak alsnog gewoon gehandhaafd.

In de volgende hoofdstukken zoom ik specifiek in op vrijstellingen en verlaagde tarieven. Daarbij heb ik gekozen om in te zoomen op de vrijstellingen en verlaagde tarieven op medisch gebied. Daarover is veel rechtspraak geweest en zowel Nederland als België hebben hun wetgeving moeten aanpassen vanwege jurisprudentie van het Hof van Justitie.

⁴¹ Richtlijn 92/77/EEG Van de Raad van 19 oktober 1992.

⁴² HvJ EU 20 oktober 2016, C-573/15, ECLI:EU:C:2017:189 (Oxycure Belgium), r.o. 22.

⁴³ Kamerstukken // 1967/68, 9324 nr. 135, p. 7.

⁴⁴ Bettendorf & Cnossen, CPB Policy Brief 2014/02.

⁴⁵ Spanjers, *WFR* 2017/173.

⁴⁶ Kamerstukken // 1981, 17048, nr. B, par. 2.2.

4. Vrijstelling intramurale zorg

4.1 Inleiding

De btw-richtlijn bevat twee medische vrijstellingen. De vrijstelling voor de medische zorg in ziekenhuizen en vergelijkbare instellingen, die in Nederland de vrijstelling voor intramurale zorg wordt genoemd, en de vrijstelling voor medische zorg buiten deze instellingen, ook wel de vrijstelling voor extramurale zorg genoemd. Deze termen zal ik in deze scriptie blijven gebruiken om de vrijstellingen te duiden.

De eerste medische vrijstelling die in de btw-richtlijn vermeld staat is de vrijstelling voor intramurale zorg. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op het Europese kader van de vrijstelling voor intramurale zorg alvorens de invulling hiervan door België en Nederland wordt behandeld. Vervolgens wordt gekeken of deze landen handelen in overeenstemming met de btw-richtlijn en de uitwendige neutraliteit.

4.2 Europees kader

De vrijstelling voor intramurale zorg staat in artikel 132 lid 1, sub b, van de btw-richtlijn genoemd. De letterlijke tekst is: *“ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;”*

Het Hof van Justitie heeft de ratio van deze vrijstelling uitgelegd. De ratio van de vrijstelling is om de kosten van medische zorg en de daarmee nauw samenhangende handelingen te verlagen en deze beter toegankelijk te maken voor particulieren.⁴⁷ Ook deze vrijstelling moet strikt worden uitgelegd, maar niet zo strikt dat deze geen effect meer sorteert. Hierbij dient het fiscale neutraliteitsbeginsel in acht te worden genomen. De afbakening van de vrijstelling is dus van belang. Het lijkt er echter op dat deze vrijstelling niet zo strikt uitgelegd moet worden als andere vrijstellingen.⁴⁸

4.2.1 Medische verzorging

Het begrip medische verzorging ziet volgens het Hof van Justitie op diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben.⁴⁹ Het is zaak dat de medische verzorging een therapeutisch doel heeft, maar het therapeutische doel hoeft niet bijzonder strikt te worden opgevat.⁵⁰ Puur esthetische ingrepen zijn echter uitgezonderd van de vrijstelling. Diensten die tot doel hebben de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid vallen onder “een therapeutisch doel”.⁵¹ Ook preventieve handelingen vallen onder het begrip medische verzorging.⁵² Deze niet al te strikte toepassing van het begrip medische verzorging is nodig om de doelstelling te bereiken.

4.2.2 Therapeutisch doel

Medische zorg moet een therapeutisch doel hebben om onder de vrijstelling te vallen. Er moet dus onderscheid gemaakt worden tussen diensten met een therapeutisch doel en diensten met een niet-therapeutisch doel. Gebruik voor een therapeutisch doel en het gebruik voor een esthetisch doel behelst volgens het Hof een verschillende behoefte voor de gemiddelde consument. Onderscheid maken in de btw-behandeling op basis van het gebruik van de goederen en diensten is dus niet in

⁴⁷ HvJ EG 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Dornier), r.o. 43.

⁴⁸ Zie paragraaf 4.2.7.

⁴⁹ HvJ EU 2 juli 2015, C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437 (De Fruytier) r.o. 20.

⁵⁰ HvJ EU 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene), r.o. 31 & 31.

⁵¹ HvJ EG 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:625 (d’Ambrumenil).

⁵² HvJ EG 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.p.), r.o. 31.

strijd met het neutraliteitsbeginsel. Het is juist in overeenstemming met de doelstelling van de vrijstellingen om dit onderscheid te maken, in ieder geval is het niet de bedoeling dat zuiver cosmetische behandelingen in de vrijstelling delen. Een therapeutisch tintje kan al genoeg zijn om de vrijstelling te krijgen. Het therapeutisch doel hoeft namelijk niet strikt te worden opgevat. De eis van een therapeutisch doel is daarentegen niet zo ruim dat een onzeker verband met een ziekte, zonder concreet risico van aantasting van de gezondheid volstaat.⁵³ Een algemeen gezondheidsadvies valt derhalve niet onder de vrijstelling.⁵⁴

De subjectieve opvatting van de consument of een behandeling esthetisch is of therapeutisch is, is op zich niet van belang, de beoordeling van de arts daarentegen wel.⁵⁵ Dit lijkt in strijd met het neutraliteitsbeginsel, omdat de soortgelijkheid van een prestatie altijd aan het oogpunt van de gemiddelde consument moet worden getoetst. Echter, praktisch gezien begrijp ik de keuze voor een beoordeling door de arts, aangezien deze alle informatie over de patiënt bezit, de kennis heeft en kan beoordelen of iets gemiddeld genomen therapeutisch is of niet. De beoordeling van een arts zal goed aansluiten bij de gemiddelde consument. De fiscus kan naar mijn mening wel ingaan tegen de beoordeling van de arts als hij kan stellen dat de gemiddelde consument er anders tegenaan kijkt.

4.2.3 Ziekenhuisverpleging

In het arrest Dornier heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat “ziekenhuisverpleging” doelt op zorg in een ziekenhuis die niet wordt verricht door artsen. Dit in tegenstelling tot de vrijstelling voor extramurale zorg waarbij verpleging niet is vrijgesteld.

4.2.4 Nauw samenhangende handelingen

Met “handelingen die daarmee nauw samenhangen” wordt gedoeld op goederen en diensten die onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen. Deze diensten mogen echter niet onder de vrijstelling vallen wanneer zij er in hoofdzaak toe strekken om extra opbrengsten te verschaffen aan de instelling en in rechtstreekse mededinging staan met commerciële ondernemingen welke aan de btw zijn onderworpen.⁵⁶ Deze eis staat ook gecodificeerd in artikel 134 van de btw-richtlijn. Nauw samenhangende handelingen zijn handelingen die ondersteunend zijn aan de hoofdprestatie. Aangezien hier nog apart vermeld staat dat nauw samenhangende handelingen ook de vrijstelling genieten gaat het hier niet om bijkomende handelingen. Deze gaan volgens de leer van samengestelde prestaties namelijk vanzelf op in de vrijgestelde hoofdprestatie. Het betreft zelfstandige prestaties, die ook in de vrijstelling delen. Desalniettemin is de leer van de samengestelde prestaties relevant omdat bijkomende handelingen vergelijkbaar zijn met nauw samenhangende handelingen.⁵⁷ Bij nauw samenhangende handelingen is echter duidelijk dat niet vereist is dat de prestaties verricht worden door dezelfde dienstverrichter.⁵⁸ Evenmin is vereist dat de ontvanger dezelfde persoon is.⁵⁹ Het gaat zich erom dat de prestatie samenhangt met medische verzorging van de mens.

Verskil is hier te onderkennen met de vrijstelling voor extramurale zorg, waar nauw samenhangende handelingen niet vrijgesteld worden. Aangezien “medische verzorging” in beide bepalingen hetzelfde moet worden uitgelegd, komt het verschil in de bepalingen pas naar voren wanneer iets niet valt onder de term “medische verzorging”. Het verstrekken van verbandmiddelen aan opgenomen personen is vrijgesteld, omdat het ofwel als “bijkomend” onder medische

⁵³ Concl. A-G Kokott 22 oktober 2020, zaak C-581/19, ECLI:EU:C:2020:855, punt 61 (Frenetikexito).

⁵⁴ HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (Frenetikexito), r.o. 34.

⁵⁵ HvJ EU 21 maart 2013, C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198 (PFC Clinic AB).

⁵⁶ HvJ EG 1 januari 2005, C-394/04, ECLI:EU:C:2005:734 (Ygeia).

⁵⁷ HvJ EG 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Dornier), r.o. 32.

⁵⁸ HvJ EG 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343 (Horizon College), r.o. 31.

⁵⁹ HvJ EG 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343, (Horizon College), r.o. 32.

verzorging of ziekenhuisverpleging valt, ofwel onder “nauw samenhangende handelingen”. Het verstrekken van verbandmiddelen aan niet-opgenomen personen is daarentegen niet vrijgesteld wanneer deze niet onder medische verzorging kan worden geschaard. Dit is het geval wanneer de verstrekking niet strikt noodzakelijk is voor de behandeling.⁶⁰ Wanneer een wond rechtstreeks verbonden wordt, zal er geen aparte levering van verbandmiddelen zijn, deze is immers strikt noodzakelijk en valt onder “medische zorg”, maar wanneer ze los afgegeven worden aan de patiënt is er volgens het hof een goederenlevering te onderkennen die niet is vrijgesteld. Bij opgenomen personen daarentegen zal de verstrekking vallen onder “ziekenhuisverpleging en daarmee nauw samenhangende handelingen”. Het gaat een beetje ver om te zeggen dat wanneer een verpleegster iemand medicijnen of iets dergelijks toedient dat dan een aparte goederenlevering is te onderkennen. Op basis van de leer van de samengestelde prestaties is het namelijk zo dat wanneer het samenstel van prestaties economisch, gezien vanuit de positie van de modale consument, als één prestatie is aan te merken, die niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald.⁶¹ Het verschil tussen nauw samenhangende handelingen en de eis van strikte noodzakelijkheid is misschien wel verwaarloosbaar. Nauw samenhangende handelingen moeten onontbeerlijk zijn voor de vrijgestelde prestatie. Naar mijn mening is er praktisch gezien geen verschil tussen onontbeerlijk en strikt noodzakelijk, zeker als de ‘Verigen-doctrine’, die ik in paragraaf 4.2.6 behandel, erbij betrokken wordt. Op basis van het arrest Verigen kan mijns inziens geconcludeerd worden dat ook bij de vrijstelling voor extramurale zorg nauw samenhangende handelingen vrijgesteld zijn. Door de ‘Verigen-doctrine’ hoeft er ook geen rechtstreekse rechtsbetrekking te zijn tussen dienstverrichter en de patiënt.

De vraag rijst dan waarom in de vrijstelling voor intramurale zorg benoemd staat dat nauw samenhangende handelingen vrijgesteld zijn. De standaardleer van samengestelde prestaties is heel abstract. Lidstaten zouden daar heel verschillend mee om kunnen gaan. Ik denk daarom dat “nauw samenhangende handelingen” toegevoegd is om onduidelijkheid te voorkomen. Artikel 134 is mijns inziens makkelijker toepasbaar voor de praktijk dan de leer van samengestelde prestaties. Daarbij is het arrest Verigen pas in 2010 geweest.

4.2.5 Door erkende inrichtingen van dezelfde aard onder sociale voorwaarden

Om toe te komen aan de vrijstelling voor intramurale zorg is vereist dat de zorg wordt verleend in een publiekrechtelijk lichaam of door andere erkende richtingen van dezelfde aard onder sociale voorwaarden, zoals een commercieel ziekenhuis. De eis hiervoor is dat de verzorging verricht wordt onder vergelijkbare sociale voorwaarden als die van publiekrechtelijke lichamen. Wat vergelijkbare sociale voorwaarden zijn is niet geheel duidelijk.⁶² Van belang is dat de prestaties worden verricht in het algemeen belang. Om dit te bepalen kunnen meerdere zaken een rol spelen. Onder andere is relevant of de ziektekosten (gedeeltelijk) vergoed worden door sociale zekerheidsinstellingen. Ook een prijsvereenkomst met overheid is relevant voor de vraag of de prestaties verricht zijn onder sociale voorwaarden.⁶³ De nationale rechter dient alle feiten mee te wegen in zijn beoordeling. Lidstaten mogen eisen stellen op het niveau van de dienstverrichter. Als publiekrechtelijke lichamen bepaalde eisen hebben op het niveau van het lichaam, mag de lidstaat deze ook toepassen op privaatrechtelijke lichamen. Publiekrechtelijke lichamen krijgen altijd de vrijstelling terwijl privaatrechtelijke lichamen deze alleen krijgen als ze onder vergelijkbare sociale voorwaarden opereren. Bij publiekrechtelijke lichamen is het namelijk vanzelfsprekend dat ze het algemeen belang dienen en onder sociale voorwaarden opereren, omdat zij rechtstreeks onder staatsbewind staan. Voor privaatrechtelijke lichamen is het dienen van het algemeen belang niet vanzelfsprekend. Met de eis van sociale voorwaarden wordt getracht concurrentievervalsing tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke lichamen te voorkomen. Lidstaten moeten de vrijstelling dus verlenen in gevallen

⁶⁰ HvJ EG 23 februari 1988, 353/85, ECLI:EU:C:1988:82 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), r.o. 33.

⁶¹ HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22 (Stadion Amsterdam), r.o. 22.

⁶² HvJ EU 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed), r.o. 24.

⁶³ HvJ EU 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed), r.o. 30.

waarin de omstandigheden van publiekrechtelijke lichamen en privaatrechtelijke lichamen vergelijkbaar zijn. De voorwaarden hoeven niet precies hetzelfde te zijn, vergelijkbaar is genoeg. Lidstaten mogen aan privaatrechtelijke lichamen geen lichtere of zwaardere eisen stellen dan aan publiekrechtelijke lichamen.⁶⁴

Artikel 133 van de btw-richtlijn bevat een kan-bepaling. Lidstaten mogen zelf kiezen of ze de eisen voor niet-publiekrechtelijke lichamen van artikel 133 btw-richtlijn in de nationale wet omzetten. Dit zijn dus optionele eisen die bovenop de eisen komen die in artikel 132 lid 1, sub b btw-richtlijn vermeld staan. Uiteraard komen deze eisen niet uit de lucht vallen. Ook al implementeert een lidstaat deze niet in de nationale wet, zij kan wel naar deze eisen kijken als hulpmiddel om te bepalen of een privaatrechtelijk lichaam onder sociale voorwaarden opereert.

Met 'erkende inrichting' wordt met name bedoeld dat de lidstaten de inrichting moeten toestaan als een dergelijke inrichting. De inrichting moet medische zorg verlenen met toestemming van de staat. Een illegale inrichting kan hierdoor geen vrijstelling genieten. Normaliter is het in beginsel irrelevant of handelingen legaal of illegaal zijn voor de btw.⁶⁵ Het is echter niet de bedoeling dat de vrijstelling geldt voor medische handelingen door ongekwalficeerde personen. Het is namelijk niet in het algemeen belang als een bouwvakker gaat opereren. Met "erkende inrichting" doelt de bepaling derhalve op een inrichting met erkende medische kwalificaties zodat alleen zorg van goede kwaliteit is vrijgesteld.⁶⁶ Dit sluit ook aan bij de vrijstelling voor extramurale zorg van artikel 132 lid 1, sub c btw-richtlijn die alleen medische zorg door medische beroepsbeoefenaren vrijstelt.

Met een lichaam of inrichting worden niet alleen rechtspersonen bedoeld. De vrijstelling kan ook van toepassing zijn op natuurlijke personen die een onderneming drijven. De rechtsvorm is dus niet van belang.⁶⁷ De erkenning van een inrichting betreft niet noodzakelijkerwijs een formele procedure, de lidstaten bepalen zelf de beperkingen, waarbij de nationale rechter beslist of de wetgever zijn beoordelingsvrijheid te buiten gaat. Hierbij dient de rechter alle relevante gegevens in acht te nemen.⁶⁸

4.2.6 Arrest Verigen

Sommige diensten die op zichzelf btw belast zijn, bijvoorbeeld omdat ze niet zijn verricht door een erkende beroepsbeoefenaar, kunnen toch de vrijstelling genieten wanneer zij een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van de medische zorg zijn die verleend is aan een patiënt. Dit is het geval wanneer een fase van de behandeling niet kan slagen zonder de andere.⁶⁹ Dit is in overeenstemming met de doelstelling om de kosten van medische zorg te verlagen en deze beter toegankelijk te maken voor particulieren. Deze rechtsregel is door het Hof van Justitie geïntroduceerd in het arrest Verigen en heeft eigenlijk betrekking op de vrijstelling voor extramurale zorg. De Hoge Raad heeft deze doctrine echter ook toegepast op de vrijstelling voor intramurale zorg, omdat de diensten van een medisch tatoeëerder een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van de chirurgische behandeling in een ziekenhuis uitmaakte.⁷⁰ Waarschijnlijk wilde de Hoge Raad de 'Verigen-doctrine' niet toepassen op de vrijstelling van extramurale zorg omdat de medisch tatoeëerder niet BIG-geregistreerd was, een eis die Nederland stelt voor de vrijstelling voor extramurale zorg. Zo kon de Hoge Raad de BIG-eis in stand houden.⁷¹ De woorden in het arrest Verigen lijken erg op de

⁶⁴ Concl. A-G Hogan 23 september 2021, zaak C-228/20, ECLI:EU:C:2021:762, punt 98 (I GmbH).

⁶⁵ HvJ EG 11 juni 1998, C-283/95, ECLI:EU:C:1998:276 (Fischer).

⁶⁶ Concl. A-G Hogan 23 september 2021, zaak C-228/20, ECLI:EU:C:2021:762, punt 63 (I GmbH).

⁶⁷ HvJ EG 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Dornier), r.o. 20-21.

⁶⁸ HvJ EG 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Dornier). r.o. 67-69.

⁶⁹ HvJ EU 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen), r.o. 26.

⁷⁰ HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1252.

⁷¹ Bakx & de Wit, *BtwBrief* 2015/45.

bewoordingen in het arrest Ygeia wat betrekking heeft op de nauw samenhangende handelingen in de intramurale zorg. Vergelijk “wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel” met “diensten die onontbeerlijk zijn voor het beoogde therapeutische doel”. Het is daarom waarschijnlijk dat het arrest Verigen op beide medische vrijstellingen toepasbaar is.⁷² Door de overeenkomst tussen beide kun je mijns inziens wel stellen dat, tot een bepaalde hoogte, nauw samenhangende handelingen ook bij de vrijstelling voor extramurale zorg worden vrijgesteld. Het arrest Verigen breidt namelijk de vrijstelling voor extramurale zorg uit. Het voelt mijns inziens mede daarom kunstmatig aan om beide vrijstellingen als aparte vrijstellingen te zien. In veel arresten worden beide tegelijk behandeld. Daarnaast dienen ze ook hetzelfde doel.

4.2.7 Striktheid uitlegging vrijstelling

Door de doelstelling om zorgkosten te verlagen worden de medische vrijstellingen naar mijn mening niet bepaald strikt uitgelegd. Dit blijkt uit:

- de doelstelling om zorgkosten laag te houden is lastig te combineren met een strikte uitlegging⁷³;
- het therapeutische doel hoeft niet bijzonder strikt te worden opgevat;
- diensten die normaal niet zijn vrijgesteld, kunnen dit wel zijn wanneer zij een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van de medische zorg zijn; en
- ook preventieve handelingen of onderzoek om ziektes op te sporen kunnen onder de vrijstellingen vallen⁷⁴.

Het neutraliteitsbeginsel vergt dat vergelijkbare handelingen ook worden vrijgesteld. Een ruime uitleg aan de vrijstelling zorgt voor een nog ruimere toepassing door het neutraliteitsbeginsel. Vandaar dat mijns inziens het Hof van Justitie altijd blijft hameren op de strikte toepassing van de vrijstelling, ook al wordt er feitelijk niet heel strikt toegepast.⁷⁵

Het moge duidelijk zijn dat enerzijds het neutraliteitsbeginsel en de doelstelling van de vrijstelling vragen om een niet té strikte toepassing, en anderzijds de uitzonderingspositie van vrijstellingen vragen om een strikte toepassing.⁷⁶ De bewegingsruimte die hierin zit, zal tussen de lidstaten verschillen. Met name de beoordeling of een handeling een therapeutisch doel heeft en of een inrichting handelingen verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die van publiekrechtelijke lichamen zal niet overal eenzelfde uitkomst hebben. Daarnaast blijft er altijd nog de beoordeling of een prestatie soortgelijk is aan een andere prestatie. Beoordeling daarvan zal per geval plaatsvinden en tussen lidstaten kunnen verschillen.

In de volgende paragrafen wordt ingegaan op de invulling die Nederland respectievelijk België geven aan de vrijstelling voor intramurale zorg.

4.3 Invulling vrijstelling intramurale zorg Nederland

In de Nederlandse Wet OB staat de vrijstelling voor intramurale zorg in artikel 11 lid 1, sub c: *het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, waaronder begrepen het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen;*

Geheel in overeenstemming met de btw-richtlijn is in artikel 11, lid 2 Wet OB bepaald dat nauw samenhangende handelingen alleen vrijgesteld zijn indien deze onontbeerlijk zijn en ze niet in

⁷² Hooijman 2020.

⁷³ HvJ EG 20 november 2003, C-212/01, ECLI:EU:C:2003:625 (Unterperntinger), r.o. 26.

⁷⁴ HvJ EG 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.p.) r.o. 31.

⁷⁵ van Hilten, *WFR* 2009/138.

⁷⁶ Vroon, *BtwBrief* 2020/35.

hoofdzaak ertoe strekken om extra opbrengsten te verschaffen met handelingen die in rechtstreekse mededinging staan met commerciële ondernemingen die aan de btw zijn onderworpen.

Wanneer sprake is van een “erkende inrichting” en van “sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die van publiekrechtelijke lichamen” is, binnen het door het Hof van Justitie gestelde kader, door de lidstaten zelf te bepalen.

4.3.1 Inrichtingen

Onder het begrip “inrichtingen” wordt geschaard: “ziekenhuizen, verpleeginrichtingen, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen.”⁷⁷ Ook internaten en verzorgingsflats vallen hieronder. Voor internaten is vereist dat ze minderjarigen volledig verzorgen. Voor verzorgingsflats is vereist dat ze substantiële verzorgende prestaties verrichten naast de enkele verhuur.

In Nederland moeten zorgaanbieders aan wettelijke vereisten voldoen om zorg te mogen verlenen. Met ziekenhuizen en dergelijke inrichtingen vallen dus vanzelfsprekend alleen erkende inrichtingen onder de vrijstelling.

4.3.2 Commerciële instellingen

Artikel 11, lid 3 Wet OB vermeldt dat met de vrijgestelde prestaties geen winst mag worden beoogd, dan zou namelijk niet sprake zijn van sociale voorwaarden. Deze beperking is toegestaan op basis van artikel 133, sub b van de btw-richtlijn. Commerciële verpleeg- en verzorgingsinrichtingen kunnen toch de vrijstelling toepassen vanwege de goedkeuring van de staatssecretaris.⁷⁸ Hieraan zijn wel een aantal voorwaarden verbonden waaronder de eis dat er BIG-gediplomeerd personeel rondloopt en dat er hulpbehoevende personen zijn opgenomen in de instellingen. Dat er BIG-gediplomeerd personeel moet rondlopen is een eis die Nederland mag stellen aangezien alleen “erkende” inrichtingen vrijgesteld mogen worden op basis van de btw-richtlijn. Nederland mag ook eisen dat er hulpbehoevende personen zijn opgenomen omdat alleen “vergelijkbare” inrichtingen mogen worden vrijgesteld.

Als de keuze wordt gemaakt om van deze goedkeuring af te zien, mag daarop niet meer worden teruggekomen. Deze laatste voorwaarde lijkt mij in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Doordat niet meer mag worden teruggekomen op de keuze kan de situatie ontstaan dat twee identieke commerciële instellingen een andere btw-behandeling krijgen omdat een van de twee niet meer mag terugkomen op een in het verleden gemaakte keuze. Daarnaast is het überhaupt in strijd met het neutraliteitsbeginsel om commerciële instellingen een keuze (onder voorwaarden) te geven. Niet-commerciële instellingen krijgen deze keuze niet.

Uit het arrest *Idealmed III* is gebleken dat het begrip sociale voorwaarden niet duidelijk is. In overeenstemming met de doelstelling van de vrijstelling is het de bedoeling dat de diensten verricht worden door instellingen die het algemeen belang dienen. De lidstaten hebben zelf de beoordelingsruimte om te bepalen wanneer dat het geval is. De rechter bepaalt vervolgens of de lidstaat zijn beoordelingsruimte heeft overschreden. Nederland lijkt in eerste instantie met de ruime, algehele goedkeuring voor commerciële inrichtingen deze beoordelingsruimte te overschrijden.⁷⁹ Er zijn namelijk geen voorwaarden met betrekking tot de prijsstelling van deze commerciële inrichtingen. Echter, in Nederland moeten alle zorgverleners onderhandelen met zorgverzekeraars.⁸⁰ Zorgverzekeraars hebben zo een grote invloed op de prijs. Commerciële instellingen kunnen daarom niet gemakkelijk eigenhandig de prijs bepalen. Extra vergoedingen vragen voor bijvoorbeeld een

⁷⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, *stcrt.* 2017, 53035, par. 3.1.

⁷⁸ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, *stcrt.* 2017, 53035

⁷⁹ Vroon, min of meer duidelijk *BtwBrief* 2020/35.

⁸⁰ ‘Prestatiebekostiging ziekenhuizen’, rijksoverheid.nl.

eigen kamer mag, omdat op het niveau van de medische zorgdienst, dus zonder de extra prestaties, sprake moet zijn van sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die van publiekrechtelijke lichamen.⁸¹ De patiënt moet de optie hebben om de basiszorg te krijgen tegen sociale voorwaarden, wil de commerciële inrichting de vrijstelling kunnen toepassen.⁸²

4.3.3 Laboratoria

Preventieve analyses en preventief onderzoek kunnen onder de vrijstelling voor intramurale zorg vallen als ze gedaan worden door een erkende inrichting onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die van publiekrechtelijke lichamen.⁸³ Diensten die zij verrichten kunnen namelijk mogelijk worden geschaard onder de term “medische verzorging”. Nederland heeft bepaald dat een zelfstandig functionerend laboratorium dat medische analyses verricht, een naar behoren erkende inrichting is. Uit de letterlijke tekst van de artikel 11 lid 1, sub c Wet OB blijkt naar mijn mening niet duidelijk of het de bedoeling is dat de patiënt de zorg moet krijgen van dezelfde inrichting als waarin hij is opgenomen. Het Hof van Justitie vindt het in strijd met het neutraliteitsbeginsel om medische analyses voor de btw anders te behandelen naar gelang de plaats vanuit waar zij worden uitgevoerd.⁸⁴ Een laboratorium dat medische analyses op voorschrift verricht wordt voor die handelingen vrijgesteld door het besluit van de staatssecretaris⁸⁵. Nederland handelt met deze bepaling in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel. Het is dus niet verplicht dat de inrichting die de zorg (gedeeltelijk) verricht dezelfde inrichting is als waarin de patiënt is opgenomen. Er mag een tussenschakel inzitten die een stukje zorg buiten de instelling verricht.⁸⁶ Dit lees ik overigens ook niet terug in de richtlijntekst. Het zou ook in strijd zijn met de uitwendige neutraliteit om medische analyses door de instelling zelf vrij te stellen, maar die door een specialistisch laboratorium niet. In het geval dat Nederland laboratoria niet zou erkennen als een inrichting voor art. 11 lid 1, sub c Wet OB bijvoorbeeld omdat ze winst beogen (laboratoria zijn geen verpleeg- of verzorgingsinrichting en hebben dus geen goedkeuring), dient er altijd nog getoetst te worden of voldaan is aan art. 11 lid 1, sub g, onder 1, deel a Wet OB. Dat is het geval wanneer BIG-geregistreerd personeel de analyses verricht. Medische analyses door een laboratorium kunnen derhalve zijn vrijgesteld op basis van de vrijstelling voor intramurale zorg, maar ook op basis van de vrijstelling voor extramurale zorg.

4.3.4 Nauw samenhangende handelingen

Het verstrekken van spijzen en dranken valt op zichzelf niet onder de term medische zorg, zoals deze in de btw-richtlijn staat. Ook valt dit ook niet onder “het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen” zoals in artikel 11 lid 1, sub c Wet OB staat. De wetgever heeft dit toegevoegd als voorbeeld voor handelingen die nauw samenhangen met het verzorgen en verplegen van patiënten. Een patiënt moet immers eten en drinken voor zijn herstel. Ik denk daarom dat het te verdedigen is dat het verstrekken van eten en drinken via de leer van samengestelde prestaties vrijgesteld is. Het eten is meestal geen doel op zich voor een patiënt, maar iets wat simpelweg nodig is tijdens zijn herstel.⁸⁷ Hetzelfde geldt voor het verstrekken van verbandmiddelen en geneesmiddelen. Zolang de personen opgenomen zijn in het ziekenhuis zal dit als verpleging van deze betreffende personen gelden. Als het Hof van Justitie vindt dat de verstrekking van voedsel in

⁸¹ HvJ EU 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed), r.o. 21.

⁸² Concl. A-G Hogan 23 september 2021, zaak C-228/20, ECLI:EU:C:2021:762, punt 101 (I GmbH).

⁸³ HvJ EG 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.p.), r.o. 31.

⁸⁴ HvJ EG 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.p.), r.o. 36.

⁸⁵ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, *stcrt.* 2017, 53035.

⁸⁶ Zie ook HvJ EU 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen).

⁸⁷ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP), r.o. 30.

een restaurant opgaat in een restaurantdienst dan gaat lijkt het logisch dat het verstrekken van verband- en geneesmiddelen aan opgenomen personen opgaat in een verpleegdienst.⁸⁸

De staatssecretaris keurt goed dat het verstrekken van eten en drinken aan bezoekers en personeel is vrijgesteld.⁸⁹ Dit omwille van praktische redenen, op grond van artikel 63 AWR. Voorwaarde is dat de verstrekking van spijzen en dranken niet gescheiden mag plaatsvinden van de verstrekking aan in de inrichting opgenomen personen, dan zou namelijk in concurrentie worden getreden met commerciële partijen. Ik denk dat de verstrekking van eten en drinken aan bezoekers en personeel niet onontbeerlijk is voor het verlenen van zorg en dus in strijd is met artikel 134 van de btw-richtlijn. De patiënt moet eten krijgen in het ziekenhuis, dat is cruciaal voor het herstel. Het voeden van de bezoekers en het personeel is daarentegen niet cruciaal voor het herstel van de patiënt.

4.4 Invulling België

In België zijn de medische vrijstellingen per 1 januari 2022 aangepast. Het Grondwettelijk Hof had een aantal bepalingen die in strijd waren met de Grondwet vernietigd.

In het Btw-Wetboek staan de vrijstellingen voor de zorg in artikel 44. De vrijstelling voor de intramurale zorg luidt:

van de belasting zijn eveneens vrijgesteld:

a) "de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria.

Deze vrijstelling is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel.

De diensten en leveringen van goederen zijn uitgesloten van de in het eerste lid bedoelde vrijstelling in de volgende gevallen:

- wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;*
- wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen"*

b) "het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen"

De wet is aangepast naar aanleiding van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 5 december 2019 waaruit ook prejudiciële vragen zijn gesteld aan het Hof van Justitie.⁹⁰ België handelde volgens het Hof in strijd met het unierecht waardoor de wet moest worden aangepast. Met betrekking tot de vrijstelling voor intramurale zorg was het in strijd met het unierecht om nauw samenhangende handelingen vrij te stellen die volgens artikel 134 van de btw-richtlijn zijn uitgesloten van de vrijstelling.⁹¹ De Belgische wetgever heeft als reactie daarop artikel 134 overgenomen in de wettekst.

Op basis van de oude wettekst kun je concluderen dat esthetische behandelingen voor bepaalde beroepsbeoefenaren, waaronder tandartsen, vrijgesteld waren. Nu is expliciet vermeld dat alleen behandelingen met een therapeutisch doel zijn vrijgesteld. Overigens is de toevoeging dat

⁸⁸ HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 (Faaborg-Gelting Linien).

⁸⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, *stcrt.* 2017, 53035, par. 4.2.

⁹⁰ GwH 5 december 2019 nr. 194/2019.

⁹¹ GwH 5 december 2019 nr. 194/2019, r.o. B.28.6.1.

behandelingen een therapeutisch doel moeten dienen niet noodzakelijk. Een richtlijnconforme uitlegging van de bepaling brengt al met zich mee dat alleen behandelingen met een therapeutisch doel onder de vrijstelling vallen. Aangezien België eerst in strijd met het unierecht handelde is waarschijnlijk ter verduidelijking toegevoegd dat een therapeutisch doel vereist is.

4.4.1 Nauw samenhangende handelingen

Het verstrekken van spijzen en dranken aan de in de inrichting opgenomen personen was vrijgesteld als een nauw samenhangende handeling bij het verplegen. De vrijstelling gold niet voor het verstrekken van spijzen en dranken via een plek die voor iedereen toegankelijk is.⁹² Onder voorwaarden kon de vrijstelling toegepast worden op verstrekking van eten en drinken aan personeel en bezoekers. De verstrekking van eten en drinken moet dan bijkomstig zijn aan de vrijgestelde activiteiten, dit was het geval wanneer de het grootste deel van de handelingen bestond uit handelingen vrijgesteld door de vrijstelling voor intramurale zorg en de omzet niet meer bedroeg dan 10 procent van de vrijgestelde handelingen. Een afzonderlijk bedrijfsrestaurant kon de vrijstelling ook niet toepassen. Hiermee werd beoogd dat zodra een ziekenhuis in concurrentie trad met commerciële partijen de vrijstelling niet van toepassing was. Deze voorwaarden waren vergelijkbaar met die van Nederland, alleen waren ze wat verder gespecificeerd in België. Na de aanpassing van de wettekst valt het verstrekken van eten en drinken aan de bezoekers niet meer onder de vrijstelling, behoudens gevallen waar aangetoond kan worden dat dit onontbeerlijk is voor de therapeutische doelstelling.⁹³ Iets wat vrij lastig aan te tonen lijkt.

Op basis van het Ygeia-arrest had België niet gekozen voor een strikte toepassing van de nauw samenhangende handelingen. Lidstaten hebben dan ook ruimte om te bepalen of handelingen de concurrentie verstoren. De levering van telefonische diensten, de verhuur van televisietoestellen en het verstrekken van bedden en maaltijden werden vrijgesteld omdat dit geen reële concurrentievervalsing zou veroorzaken.⁹⁴ Echter, moeten de handelingen ook onontbeerlijk zijn voor het verlenen van de medische zorg om de vrijstelling te kunnen genieten. Dit is naar mijn mening niet het geval. Met de nieuwe wettekst zijn deze handelingen dan ook niet meer vrijgesteld. Hetzelfde geldt voor de uitbating van een parkeergelegenheid. Eerst werd dit goedgekeurd wanneer de parkeergelegenheid alleen toegankelijk is voor patiënten, bezoekers en personeel.⁹⁵

4.4.2 Ziekenhuizen

Met het begrip ziekenhuizen worden de inrichtingen bedoeld van de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen. Als ziekenhuizen worden beschouwd, *“de instellingen voor gezondheidszorg waarin op ieder ogenblik geëigende medisch-specialistische onderzoeken en/of behandelingen in het domein van de geneeskunde,..... aan patiënten die er worden opgenomen en kunnen verblijven, omdat hun gezondheidstoestand dit geheel van zorgen vereist om op een zo kort mogelijke tijd de ziekte te bestrijden of te verlichten, de gezondheidstoestand te herstellen of te verbeteren of de letsels te stabiliseren. Deze ziekenhuizen vervullen een opdracht van algemeen belang.”*

In deze wet staan de eisen waaraan een zorginstelling moet voldoen. Hieronder vallen zowel privaatrechtelijke als publiekrechtelijke lichamen. België behandelt met de verwijzing naar bovenstaande wet privaatrechtelijke lichamen en publiekrechtelijke lichamen op eenzelfde manier. De verwijzing naar de wet op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen is derhalve de

⁹² Beslissing Btw nr. E.T.23.202 van 25 april 1977.

⁹³ Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging, FOD financiën.

⁹⁴ Beslissing Btw nr. 110.410 van 23 februari 2006.

⁹⁵ Parlementaire vraag nr. 1787 van de heer Johan Klaps d.d. 16 augustus 2017.

invulling van België van de zinsnede “door erkende inrichtingen van dezelfde aard onder sociale voorwaarden” van de btw-richtlijn.

België heeft geen aparte wet- en regelgeving voor andersoortige inrichtingen dan ziekenhuizen. Inrichtingen, zoals bijvoorbeeld een bejaardentehuis, kunnen vallen onder de vrijstelling voor sociaal-culturele instellingen. Andere inrichtingen zoals bijvoorbeeld een laboratorium kunnen de vrijstelling voor extramurale zorg toepassen wanneer de diensten worden verricht door gekwalificeerde medische beroepsbeoefenaren.

4.5 Rechtsvergelijking en tussenconclusie

De Nederlandse wet specificereert niet wat onder het begrip ‘inrichting’ valt. De staatssecretaris geeft in het besluit aan dat dit ziet op ziekenhuizen en dergelijke. In het besluit hanteert hij als voorwaarde voor de goedkeuring voor commerciële verpleeg- en verzorgingsinrichtingen om af te zien van de vrijstelling dat daarop niet meer mag worden teruggekomen. Deze eis lijkt mij in strijd met het neutraliteitsbeginsel, omdat het gevolg daarvan kan zijn dat soortgelijke prestaties verschillend worden belast. De voorwaarde voor commerciële instellingen dat er BIG-gediplomeerd moet rondlopen is naar mijn mening een eis die Nederland mag stellen omdat alleen “erkende” inrichtingen de vrijstelling dienen te krijgen op basis van de btw-richtlijn. Dat er hulpbehoevende personen moeten zijn opgenomen in de inrichting is een eis om te zorgen dat alleen vergelijkbare inrichtingen de vrijstellingen krijgen.

België verwijst in het Btw-Wetboek naar de wet op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen. Hiermee behandelt België alle zorginstellingen hetzelfde, waardoor zij niet in strijd met het neutraliteitsbeginsel handelt. Publiekrechtelijke lichamen vallen namelijk onder dezelfde wet als privaatrechtelijke lichamen. België maakt ook geen onderscheid in commerciële en niet-commerciële instellingen.

De vrijstelling voor nauw met de zorg samenhangende handelingen wordt in België en Nederland op vergelijkbare wijze toegepast. Nederland heeft artikel 134 van de btw-richtlijn wel altijd in de wettekst gehad, maar desondanks vallen handelingen op grond van goedkeurend beleid onder de vrijstelling die er naar mijn mening niet onder mogen vallen. Het lijkt mij in strijd met artikel 134 van de btw-richtlijn om verstrekking van spijzen en dranken aan bezoekers en personeel vrij te stellen, dit is mijns inziens namelijk niet onontbeerlijk voor de vrijgestelde hoofdprestatie. Nederland geeft hiervoor praktische overwegingen als reden.

In België was artikel 134 van de btw-richtlijn tot 1 januari 2022 niet geïmplementeerd. Tegenwoordig wordt duidelijk gesteld dat nauw samenhangende handelingen alleen zijn vrijgesteld wanneer ze onontbeerlijk zijn voor de vrijgestelde prestatie. België heeft daarnaast geen goedkeurend beleid (meer) wat goedkeurt dat bepaalde handelingen onder de vrijstelling vallen die niet onontbeerlijk zijn. België lijkt daardoor sinds de aanpassing van de wet meer in overeenstemming met de btw-richtlijn te handelen dan Nederland.

5. Vrijstelling voor extramurale zorg

5.1 Europees kader

De tweede vrijstelling voor medische zorg in de btw-richtlijn betreft de vrijstelling voor extramurale zorg van artikel 132 lid 1, sub c, btw-richtlijn. Deze doelt op de medische zorg die niet in ziekenhuizen en vergelijkbare inrichtingen wordt verricht. Dit moet niet letterlijk gelezen worden. Onafhankelijke artsen die zelfstandig diensten verrichten in een ziekenhuis vallen ook onder deze vrijstelling.⁹⁶ Zij verrichten hun diensten wel in het ziekenhuis, maar staan daar verder los van. In tegenstelling tot de vrijstelling voor intramurale zorg is bij de vrijstelling voor extramurale zorg de eis gesteld dat de zorg verleend moet worden door (para)medische beroepsbeoefenaren.

De vrijstelling voor extramurale zorg heeft eenzelfde doelstelling als die van de intramurale zorg, namelijk om, in het algemeen belang, de kosten van medische zorg te verlagen en deze beter toegankelijk te maken voor particulieren.⁹⁷ Het is in het algemeen belang dat de zorg van een voldoende kwaliteitsniveau is. Bij de vrijstelling voor intramurale zorg worden derhalve alleen erkende inrichtingen vrijgesteld. Aangezien beide vrijstellingen in samenhang moeten worden uitgelegd, is het logisch dat de vrijstelling voor extramurale zorg louter ziet op erkende beroepsbeoefenaren.⁹⁸ Overigens is het nog maar de vraag of kwakzalverij met deze eis buiten de vrijstelling wordt gehouden, want niet iedereen is het erover eens dat bijvoorbeeld acupunctuur onder "kwalitatieve zorg" valt. De Vereniging tegen Kwakzalverij vindt bijvoorbeeld dat je voor acupunctuur alleen maar in staat hoeft te zijn om een tandenstoker vast te houden.⁹⁹

Lidstaten mogen dus alleen de extramurale zorg door beroepsbeoefenaren vrijstellen die kwalitatieve zorg verlenen. Hiervoor is vereist dat de medisch beroepsbeoefenaren een beroepskwalificatie bezitten. De lidstaten mogen deze eisen niet te strikt stellen, aangezien het neutraliteitsbeginsel in acht moet worden genomen. Soortgelijke prestaties moeten gelijk worden belast. Beroepsbeoefenaren die diensten verlenen die van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau worden geacht als die van een gereguleerde beroepsbeoefenaren moeten ook voor die diensten worden vrijgesteld. Soortgelijkheid moet daarbij bekeken worden door de ogen van de (gemiddelde) zorgontvanger.¹⁰⁰ Dit is erg subjectief. In de praktijk kunnen van belang zijn:

- de opleiding van de zorgverlener;
- dat artsen patiënten doorverwijzen naar de zorgverlener;
- dat de ziektekostenverzekering de kosten voor de behandeling vergoedt¹⁰¹;
- de kennis, kunde en ervaring van de zorgverlener; en
- de zorg wordt verleend op verzoek van andere zorgverleners.¹⁰²

Zodra aan het eerste punt van de opsomming is voldaan, zal aan de rest niet meer toegekomen worden, zo valt op te maken uit het beleid.¹⁰³ De opleiding dient namelijk als het bewijs van kwaliteit dat lidstaten mogen eisen. De andere punten zijn van daarom belang wanneer de zorgverlener geen bewijs kan overleggen van zijn kwaliteit in de vorm van een diploma of certificaat. Het bewijs van

⁹⁶ HvJ EG 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler), r.o. 36.

⁹⁷ HvJ EG 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Dornier), r.o. 43.

⁹⁸ HvJ EU 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies), r.o. 27.

⁹⁹ D.B. Bijl, annotatie bij HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:744, BNB 2015/117.

¹⁰⁰ HvJ EG 27 april 2006, C-443/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld), r.o. 40.

¹⁰¹ Concl. A-G van Hilten 15 juli 2014, zaak 13/02667, ECLI:NL:PHR:2014:1731, punt 7.6.3.

¹⁰² Hof Den Haag 2 december 2011, ECLI:NL:GHSGR:2011:BU9225, r.o. 7.3.

¹⁰³ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M, *stcrt.* 2016, 17339, par. 4.1, derde alinea, eerste zin.

voldoende opleiding lijkt een materiële eis op basis van het arrest Solleveld, maar er zijn situaties, zoals bij het arrest van de medisch tatoeëerder, waarbij er geen opleiding bestaat terwijl de kwaliteit van de zorgverlener overduidelijk van voldoende niveau is.¹⁰⁴ De ‘Verigen-doctrine’ kan in die situaties soelaas bieden.

Voor de vrijstelling voor extramurale zorg geldt niet de voorwaarde dat de betreffende medische verzorging wordt verstrekt in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverstreker.¹⁰⁵ Ook is de toepassing van de vrijstelling niet afhankelijk van de rechtsvorm van de belastingplichtige.¹⁰⁶

Indien de medische verzorging niet wordt verricht door een (para)medische beroepsbeoefenaar kan de dienst op grond van de ‘Verigen-doctrine’ nog steeds vrijgesteld zijn in het geval de dienst naar zijn aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel uitmaakt van de medische behandeling waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere.¹⁰⁷ Een gedeelte van de zorg mag dus verricht worden door een andere beroepsbeoefenaar.

5.2 invulling Nederland

De vrijstelling voor extramurale zorg in Nederland luidt:

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

b. diensten die door tandtechnici als zodanig worden verricht; de leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici; het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen;”

Het begrip “gezondheidskundige verzorging” ziet net als het begrip “verzorgen” in artikel 11 lid 1, sub c Wet OB op het unierechtelijke begrip “medische verzorging”. Het dient derhalve ook te gaan om diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben (zie hiervoor par. 4.2.1).

5.2.1 BIG-registratie

Nederland implementeerde de vrijstelling door in de wet alleen diensten vrij te stellen die aan de volgende eisen voldoen:

- door een beroepsbeoefenaar waarvoor regels zijn gesteld in de Wet BIG;
- het moet gaan om gezondheidskundige verzorging van de mens;
- de beroepsbeoefenaren zijn ingeschreven in het BIG-register zover de Wet BIG daarin voorziet;
- de diensten vallen tot het deskundigheidsgebied van de beroepsbeoefenaar; en
- het gaat om diensten die worden verricht aan de individuele patiënt¹⁰⁸.

Beroepen in het BIG-register mogen een wettelijk beschermde beroepstitel dragen, zoals arts of fysiotherapeut. Met de BIG-eis wil Nederland bewerkstelligen dat alleen zorg van kwalitatief

¹⁰⁴ HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1252.

¹⁰⁵ HvJ EU 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Peters), r.o. 33.

¹⁰⁶ HvJ EG 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler).

¹⁰⁷ HvJ EU 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen), r.o. 26.

¹⁰⁸ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M, *stcrt.* 2016, 17339, par. 3.2.

voldoende niveau is vrijgesteld. Voorbeelden van beroepen die in de Wet BIG staan zijn arts, fysiotherapeut of orthoptist. Deze beroepen staan in de artikelen 3, 43 en 36a van de Wet BIG.

5.2.2 Arrest Solleveld

Op 15 oktober 2004 speelde twee zaken bij de Hoge raad. Een zaak betrof een fysiotherapeut die handelingen verrichte op het gebied van de stoorvelddiagnostiek.¹⁰⁹ Deze handelingen vielen niet in het deskundigheidsgebied van de fysiotherapeut op grond van de wet BIG. De andere zaak betrof een psychotherapeut wiens beroep niet onder de wet BIG viel.¹¹⁰ De Hoge Raad vroeg zich af of het wel toegestaan is om alleen handelingen vrij te stellen die verricht worden door een BIG-geregistreerde beroepsbeoefenaar én die onder het deskundigheidsgebied van die beroepsbeoefenaar vallen. De Hoge Raad stelde hierover daarom prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie.¹¹¹ Het Hof van Justitie oordeelde in het arrest Solleveld dat lidstaten beoordelingsvrijheid hebben om te omschrijven welke beroepen onder de vrijstelling vallen, maar dat daarbij wel het fiscale neutraliteitsbeginsel in acht moet worden genomen. Een dienst mag niet worden uitgesloten van de vrijstelling wanneer zij wel zou zijn vrijgesteld indien zij wordt verricht door een gereguleerde beroepsbeoefenaar en wanneer de kwaliteit, gelet op de beroepskwalificaties, van hetzelfde niveau mag worden geacht. Op basis van het neutraliteitsbeginsel kan een fysiotherapeut die handelingen verricht die niet direct onder zijn deskundigheidsgebied op grond van de wet BIG vallen, maar waarvoor hij wel de vereiste beroepskwalificaties bezit, de vrijstelling toepassen. Een niet-BIG-geregistreerde beroepsbeoefenaar kan de vrijstelling toepassen wanneer zijn diensten, gelet op de beroepskwalificaties, van gelijke kwaliteit mogen worden geacht als die van een BIG-geregistreerde beroepsbeoefenaar.

De BIG-eis in Nederland bleek na dit arrest te strikt voor het doel van de vrijstelling. Ook niet-BIG-geregistreerden en BIG-geregistreerden die buiten hun deskundigheidsgebied opereren, moeten worden vrijgesteld, mits zij de vereiste beroepskwalificaties bezitten die de kwaliteit van de zorgverlening waarborgen.

De wet moest worden aangepast. Er zou een register komen voor: *''beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep waarvoor regels, met inbegrip van kwaliteitseisen betreffende opleiding en beroepsuitoefening, zijn vastgesteld door de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en welk beroep is vermeld in een door deze minister bij te houden register, voor zover de gezondheidskundige verzorging tot het gebied van deskundigheid van dit beroep behoort en onderdeel vormt van de bedoelde opleiding;''*.¹¹² Dit register is er echter nooit gekomen.

Tijdens het uitblijven van dit register bleef het Besluit van 28 februari 2008 van kracht.¹¹³ Daarin werd de vrijstelling verruimd vanwege het arrest Solleveld. Op basis van dit besluit mochten beroepsbeoefenaren met een BIG-opleiding ook diensten vrijstellen die zij verrichtte op grond van een aanvullende niet-BIG-gereguleerde opleiding. Deze opleiding moest dan wel enige relatie hebben met de gevolgde BIG-opleiding en de diensten moesten zijn vrijgesteld wanneer zij zouden worden verricht door een beroepsbeoefenaar met een andere BIG-opleiding. De verruiming van de vrijstelling was dus nog redelijk beperkt. De dienstverrichter moest nog steeds een BIG-opleiding hebben afgerond.

¹⁰⁹ HR 15 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3996, BNB 2005/27.

¹¹⁰ HR 15 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3998, BNB 2005/28.

¹¹¹ HvJ EG 27 april 2006, C-443/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld).

¹¹² Art. 11 lid 1, sub g, onder 1, deel a Wet OB (historisch 1 juli 2009).

¹¹³ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2008, nr. CPP2008/78M, *stcrt* 2008, 50, p13.

Vanwege het uitblijven van het register voor (para)medische beroepen, had de wetgever in 2013 de vrijstelling voor extramurale zorg weer beperkt tot beroepsbeoefenaren die onder de Wet BIG vallen én handelen binnen hun deskundigheidsgebied. Het Besluit van 28 februari 2008 kwam daarmee te vervallen. Dit was echter, zoals verwacht na het arrest Solleveld, in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2015 moest de beperking weer worden teruggedraaid.¹¹⁴

Sinds maart 2016 lijkt het arrest Solleveld goed te worden toegepast. Dit echter niet op wettelijk niveau, maar op beleidsniveau. In het Besluit van 29 maart 2016 staat dat onder voorwaarden ook de medische verzorging door niet-BIG-geregistreerden en BIG-geregistreerden die buiten hun deskundigheidsgebied opereren vrijgesteld is. De belangrijkste eis daarbij is de eis dat de zorg van een gelijkwaardig kwaliteitsniveau moet zijn als die van een BIG-geregistreeerde beroepsbeoefenaar. Hieraan is voldaan wanneer de dienstverrichter een opleiding heeft voltooid van voldoende kwaliteit op zijn deskundigheidsgebied of aangesloten is bij een door de zorgverzekeraar erkende beroepsvereniging en/of een overige organisatie die de kwaliteit waarborgt.¹¹⁵

Er moet daarnaast sprake zijn van individueel contact tussen de medisch beroepsbeoefenaar en de patiënt of contact tussen medisch beroepsbeoefenaren onderling om gebruik te maken van de vrijstelling. Met deze eis wordt vooral beoogd om algemeen advies, wat bijvoorbeeld op een website staat, uit te sluiten van de vrijstelling.

Als de dienstverrichter is geschoold in het buitenland, dient hij een verklaring af te geven van een daartoe erkende Nederlandse instelling of een daarmee vergelijkbare instelling waaruit blijkt dat het opleidingsniveau gelijkwaardig is aan een Nederlandse hbo- of wo-opleiding. In sommige gevallen voldoet ook een mbo-opleiding.

5.2.3 Medisch tatoeëerder

In het arrest van de medisch tatoeëerder paste de Hoge Raad de doctrine uit het arrest Verigen toe.¹¹⁶ Een medisch tatoeëerder verrichtte medische zorg in opdracht van een plastische chirurg. De vraag was of de diensten van deze tatoeëerder onder de vrijstelling voor extramurale zorg vielen. Feit was dat de medisch tatoeëerder geen beroepskwalificaties had en dus in beginsel niet onder de vrijstelling van extramurale zorg kon vallen. A-G van Hilten was van mening, dat het neutraliteitsbeginsel eist dat ook de diensten van de tatoeëerder waren vrijgesteld, aangezien de diensten van de tatoeëerder van gelijke (in casu zelfs betere) kwaliteit was als die van een BIG-beroepsbeoefenaar die hierop wel de vrijstelling mocht toepassen.¹¹⁷ Naar mijn mening is deze route naar toepassing van de vrijstelling niet mogelijk aangezien het neutraliteitsbeginsel niet duidelijk afgebakende vrijstellingen kan verruimen. De medische vrijstellingen zijn vrijstellingen in het algemeen belang. Het Hof van Justitie heeft bepaald dat mede daarom vereist is dat de medisch beroepsbeoefenaren beroepskwalificaties bezitten, net zoals de inrichtingen bedoeld in sub b 'erkend' moeten zijn.¹¹⁸ Dit was bij de medisch tatoeëerder niet het geval, alhoewel Hof Den Haag lijkt te oordelen dat onder andere een doorverwijzing van een arts als een beroepskwalificatie kan dienen. De uitzondering op de regel dat een beroepskwalificatie vereist is, is het arrest Verigen, waarbij medische zorg door een ongekwalificeerde dienstverrichter toch vrijgesteld kan zijn als zijn

¹¹⁴ HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:744.

¹¹⁵ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M, *stcr*. 2016, 17339.

¹¹⁶ HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1252.

¹¹⁷ Concl. A-G van Hilten 11 oktober 2012, zaak 12/00243, ECLI:NL:PHR:2012:BY1252.

¹¹⁸ HvJ EG 27 april 2006, C-443/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld), r.o. 45.

dienst een onafscheidbaar deel uitmaakt van de medische zorg van een gekwalificeerde medische beroepsbeoefenaar.¹¹⁹

De Hoge Raad paste de vrijstelling toe op basis van de Verigen doctrine, omdat de diensten van de medisch tatoeëerder een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé in zijn geheel uitmaakte. De conclusie was dat de diensten onder de vrijstelling voor intramurale zorg vielen. Waarschijnlijk is voor deze vrijstelling gekozen omdat de tatoeëerder geen BIG-registratie had en de Hoge Raad de wetgever niet voor de voeten wilde lopen.

5.3 Invulling België

Per 1 januari 2022 is de vrijstelling voor extramurale zorg in België gewijzigd. Deze staat in artikel 44 van het Btw-Wetboek en luidt:

Van de belasting zijn vrijgesteld, de medische verzorging verricht door de volgende personen in het kader van hun beroep of praktijk:

1) de beoefenaars van één van de beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen en de beoefenaars van de praktijken bedoeld in artikel 2, par. 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29 april 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesithérapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen;

2) de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in de bepaling onder 1° wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) ze zijn houder van een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is;

b) ze beschikken op basis van dit certificaat over de noodzakelijke kwalificaties om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beroepsbeoefenaars bedoeld in de bepaling onder 1°.

De beoefenaars van de in het eerste lid, 2°, bedoelde beroepen of praktijken doen een aan de toepassing van die vrijstelling voorafgaande kennisgeving aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde. De Koning bepaalt de praktische modaliteiten van die verplichting met betrekking tot de indiening van die kennisgeving en de vermeldingen die ze bevat.

De vrijstelling bedoeld in het eerste lid is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel.

5.3.1 Wetswijziging per 1 januari 2022

Het arrest van het Grondwettelijk Hof van 5 december 2019 heeft vooral gevolgen gehad voor de extramurale zorg. Er werd in de wettekst onderscheid gemaakt tussen wettelijk erkende en niet-wettelijk erkende beroepsbeoefenaren. Onder andere chiropractors en osteopaten konden de vrijstelling niet toepassen zonder dat daar een redelijke verantwoording voor bestond.¹²⁰ Ook werd er onderscheid gemaakt op basis van de opname van esthetische behandelingen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen van de ziekte- en invaliditeitsverzekering, terwijl esthetische behandelingen geen therapeutisch doel dienen en dus überhaupt niet vrijgesteld mogen zijn. Na de vragen van het Grondwettelijk Hof aan het Hof van Justitie heeft het Hof van Justitie herhaald dat de

¹¹⁹ HvJ EU 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen), r.o. 26.

¹²⁰ GwH 5 december 2019 nr. 194/2019.

vrijstelling niet alleen mag worden voorbehouden aan wettelijk gereguleerde beroepen.¹²¹ Zodra een behandeling door een andere beroepsbeoefenaar wordt uitgevoerd en deze kwalitatief van dezelfde aard is als die van een wettelijk gereguleerde beroepsbeoefenaar, dan vergt het neutraliteitsbeginsel dat deze ook de vrijstelling krijgt.

Eigenlijk werd daarmee niks nieuws geoordeeld. In het Solleveld-arrest oordeelde het Hof van Justitie namelijk dat er objectieve redenen moeten zijn om te rechtvaardigen dat bepaalde beroepen of specifieke werkzaamheden worden uitgesloten van de vrijstelling. Kortom, geen verschil in kwaliteit betekent geen verschil in btw-behandeling. Het is daarom vreemd dat België het arrest Solleveld niet (correct) toepaste.

In het vernieuwde wetsartikel 44 staat een verwijzing naar de Wet van 10 mei 2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen. Alle beroepsbeoefenaars uit die wet moeten de vrijstelling toepassen bij de uitoefening van hun beroep. In die wet staan de beroepen van de "normale" conventionele geneeskunde zoals een arts en een verpleegkundige. De verwijzing naar de Wet Colla van 19 april 1999 omvat de "niet-conventionele praktijken", bestaande uit de acupunctuur, de homeopathie, de chiropraxie en de osteopathie. Deze praktijken zijn vrijgesteld indien verricht door beoefenaars van de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen. Voor de Wet Colla zijn uitvoeringsbesluiten nodig die de registratievoorwaarden van de beoefenaars bepalen. Alleen homeopathie heeft een uitvoeringsbesluit en is derhalve vrijgesteld. Beoefenaars van de andere niet-conventionele praktijken moeten aan andere eisen voldoen. De eerste eis is aangesloten zijn bij een door de overheid erkende organisatie die de kwaliteit van het beroep waarborgt. Als hieraan niet aan is voldaan is een diploma of certificaat nodig.

In artikel 44, lid 2 komt het arrest Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. tot uiting. Beroepsbeoefenaren met een voldoende opleiding maar zonder wettelijk of reglementair kader die zorg verlenen van kwalitatief gelijkwaardige aard als de wettelijk gereguleerde beroepen moeten ook de vrijstelling toepassen. Het is dan wel vereist dat de beroepsbeoefenaren een certificaat bezitten van een door een overheid erkende instelling.

5.4 Rechtsvergelijking en tussenconclusie

De vrijstelling voor extramurale zorg dient net als die voor intramurale zorg mede om de zorgkosten laag te houden. Het is in het algemeen belang dat alleen kwalitatieve zorg wordt vrijgesteld. Lidstaten moeten daarom bepalen welke beroepsbeoefenaren onder de vrijstelling vallen, rekening houdend met het neutraliteitsbeginsel. In het arrest Solleveld oordeelde het Hof van Justitie dat het beperken van de vrijstelling tot medische zorg verricht door een aantal wettelijk erkende beroepen in strijd is met het neutraliteitsbeginsel indien medische zorg door een niet-wettelijk erkende beroepsbeoefenaar van een gelijk kwaliteitsniveau is als die van een wettelijk erkende beroepsbeoefenaar. Beroepskwalificaties eisen is daarentegen wel toegestaan.

In Nederland is de wetgeving niet in overeenstemming met het arrest Solleveld. Op basis van goedkeurend beleid kunnen belastingplichtigen een beroep doen op de rechtsregels die voortkwamen uit het arrest.

België heeft haar wet- en regelgeving per 1 januari 2022 pas aangepast naar aanleiding van het arrest Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.. In dit arrest werd niets nieuws geoordeeld in vergelijking met het arrest Solleveld. Het is daarom ook vreemd dat een nieuw arrest nodig was.

¹²¹ HvJ EU 27 juni 2019, C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544 (Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.).

België paste de vrijstelling voor extramurale zorg toe op niet-therapeutische ingrepen, terwijl dat op basis van de btw-richtlijn alleen mag op medische zorg met een therapeutisch doel. Dat bepaalde cosmetische ingrepen alleen bij artsen werden uitgesloten van de vrijstelling, en niet bij andere beroepsbeoefenaren, was zowel in strijd met de btw-richtlijn als met het neutraliteitsbeginsel.

Tegenwoordig passen beide landen de vrijstelling op vergelijkbare wijze toe. Het verschil is dat België de wetgeving in overeenstemming heeft met de jurisprudentie van het Hof van Justitie, terwijl Nederland dit niet heeft, maar via goedkeurend beleid alsnog in overeenstemming met de jurisprudentie handelt.

6. Verlaagd tarief farmaceutische producten

6.1 Europees kader

In bijlage III van de btw-richtlijn staat de lijst van goederen en diensten waarop de verlaagde tarieven mogen worden toegepast. Punt drie van de lijst betreft: *‘farmaceutische producten die voor medische en veterinaire doeleinden worden gebruikt, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw, en absorberende hygiëneproducten;’*

Deze bepaling is per 6 april 2022 gewijzigd.¹²² De wijziging ziet op het stuk “die voor medische en veterinaire doeleinden worden gebruikt”, voorheen was het “die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”. Met deze verandering is een verruiming beoogd, zoals de staatssecretaris aangeeft: “producten die niet gewoonlijk voor medische of veterinaire doeleinden worden gebruikt kunnen onder dit punt vallen, mits zij daadwerkelijk voor medische of veterinaire doeleinden worden gebruikt”.¹²³ Daarentegen moet met de nieuwe tekst wel specifieker worden gekeken naar het daadwerkelijke gebruik. Het lijkt erop dat het met de nieuwe tekst niet mogelijk is om het verlaagd toe te passen als blijkt dat het product in een bepaald geval niet voor medische doelen wordt gebruikt, ook al is dit gewoonlijk wel het geval. Lidstaten zouden dan dus naar het specifieke gebruik moeten kijken en niet alleen naar het gewoontelijke gebruik. De verandering is naar mijn mening een uitbreiding, want meer producten kunnen eronder vallen zodra ze voor een medisch doel worden gebruikt, maar tegelijkertijd ook een vernauwing, want producten kunnen alleen nog maar eronder vallen als ze in het specifieke geval gebruikt worden voor een medisch doel. Lidstaten mogen overigens op grond van artikel 135bis lid 2 btw-richtlijn tot 1 januari 2032 verlaagde tarieven hanteren voor producten die niet in de nieuwe bijlage III staan, mits zij wel onder de oude post van bijlage III vielen. De oude tekst mag dus nog lang toegepast worden.

De vrijstellingen voor medische zorg en het verlaagd tarief voor farmaceutische producten dienen samen om de kosten van medische zorg te verlagen en deze beter toegankelijk te maken voor particulieren. Het verlaagd tarief ziet mede daarom alleen op de levering van farmaceutische producten die geschikt zijn voor de eindconsumptie. Halffabricaten zijn uitgesloten van het verlaagd tarief.¹²⁴

Verlaagde tarieven vormen de uitzondering op de regel dat het normale tarief wordt geheven op alle goederen en diensten en moeten daarom strikt worden uitgelegd. Lidstaten mogen de reikwijdte van de bepaling niet verruimen. Het is wel aan de lidstaten om te preciseren wat onder een verlaagd tarief valt, rekening houdend met het neutraliteitsbeginsel.

6.1.1 Farmaceutische producten

Het begrip farmaceutische producten is een unierechtelijk begrip.¹²⁵ Het is breder dan het begrip geneesmiddel, aangezien hieronder ook verbandmiddelen en pleisters vallen.¹²⁶ Niet alle medische hulpmiddelen vallen hier onder, anders zou punt 4 van de btw-richtlijn, wat het verlaagd tarief voor medische hulpmiddelen gewoonlijk bestemd voor gebruik door gehandicapten bevat, geen betekenis toekomen.¹²⁷

¹²² Richtlijn 2022/542/EU van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en 2020/285/EU wat de btw-tarieven betreft.

¹²³ Bijlage 5, appendix 1, bij brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, nr. 2022-0000132565.

¹²⁴ HvJ EU 17 januari 2013, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17 (Commissie/Spanje), r.o. 47.

¹²⁵ HvJ EU 17 januari 2013, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17 (Commissie/Spanje), r.o. 20.

¹²⁶ HvJ EU 17 januari 2013, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17 (Commissie/Spanje), r.o. 43.

¹²⁷ HvJ EU 17 januari 2013, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17 (Commissie/Spanje), r.o. 64.

Het is mogelijk voor lidstaten om onderscheid te maken tussen producten die in aanmerking komen voor vergoeding en producten die daar niet voor in aanmerking komen. Zij concurreren niet direct met elkaar en dus is het niet de btw die de keuze van de consument beïnvloedt. Het neutraliteitsbeginsel wordt in dat geval niet geschaad.¹²⁸

De farmaceutische producten dienen voor medische doeleinden te worden gebruikt. De oude bepaling blijft echter ook nog relevant tot 1 januari 2032.¹²⁹ Producten die gewoonlijk worden gebruikt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen kunnen ook nog onder het verlaagde tarief vallen tot die tijd. Producten die af en toe worden gebruikt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen delen dus sowieso niet in de vrijstelling. Andersom redenerend kunnen, onder toepassing van de oude bepaling, producten gebruikt voor cosmetische doeleinden niet worden uitgesloten van het verlaagd tarief als zij gewoonlijk worden gebruikt voor therapeutische doeleinden. Lidstaten mogen de bepaling echter strikter toepassen en derhalve producten gebruikt voor cosmetische doeleinden uitsluiten, rekening houdend met het neutraliteitsbeginsel. Therapeutische behoeften en cosmetische behoeften zijn dermate verschillend voor de consument dat onderscheid maken op basis van het soort gebruik toegestaan is.¹³⁰ Strikter toepassen van het verlaagde tarief op basis van het gebruik is dus mogelijk, maar ruimer toepassen niet. Het is ondoenlijk om het daadwerkelijke gebruik vast te stellen. Daarom zal gekeken moeten worden naar het kennelijk bestemde gebruik.

6.2 Invulling Nederland

In Nederland staat het verlaagd tarief voor farmaceutische producten onder post a.6 van tabel 1 behorende bij de Wet OB. Deze luidt:

“Geneesmiddelen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet waarvoor een handelsvergunning is verleend als bedoeld in artikel 1, onderdeel III, van die wet of waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g, van die wet, alsmede voorbehoedsmiddelen, infusievloeistoffen, nierdialyseconcentraten en kennelijk voor geneeskundige doeleinden bestemde inhalatiegassen;”

In deze scriptie beperk ik mij tot de humane geneesmiddelen, omdat daarin de meeste ontwikkelingen zijn geweest op btw-gebied.

Voor het overige deel van hoofdstuk 6 bedoel ik met “geregistreerde geneesmiddelen” hetzelfde als “geneesmiddelen waarvoor een handelsvergunning is verleend”.

6.2.1 Post a.6 Humane geneesmiddelen

Post a.6 sluit voor de definitie van geneesmiddelen aan bij de Geneesmiddelenwet. Deze post is naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad over zonnebrand en tandpasta aangepast.¹³¹ De eis dat alleen geneesmiddelen waarvoor een handelsvergunning is afgegeven onder de post vallen, bestaat sinds 1 januari 2018. Overigens lijkt het erop dat het voor de aanpassing al de bedoeling was om alleen geregistreerde geneesmiddelen onder de post te laten vallen. De staatssecretaris noemde in zijn besluit van 2010 dat de intentie van de Geneesmiddelenwet is om alleen geregistreerde geneesmiddelen in de verkoop toe te staan.¹³²

¹²⁸ HvJ EG 3 mei 2001, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237 (Commissie/Frankrijk), r.o. 27.

¹²⁹ Art. 105bis lid 2 btw-richtlijn.

¹³⁰ HvJ EU 27 juni 2019, C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544 (Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.), r.o. 43-52.

¹³¹ HR 11 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2560.

¹³² Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 juni 2010, nr. DGB 2010/2147M, *Stcrt.* 2010, 8434.

De aansluiting bij de Geneesmiddelenwet is mede gezocht om te voorkomen dat voor de omzetbelasting beoordeeld moet worden wanneer een product kwalificeert als een geneesmiddel.¹³³ De regering achtte het beter dat de daartoe geschikte autoriteiten dat doen.

In de oude situatie hoefden geneesmiddelen alleen te voldoen aan de definitie van artikel 1 lid 1, letter b van Geneesmiddelenwet om het verlaagde tarief te kunnen toepassen. Dat is het geval wanneer producten voldoen aan het toedieningscriterium of aan het aandieningscriterium. Wanneer de stoffen in het product werking hebben in het menselijk lichaam, dan is voldaan aan het toedieningscriterium. Aan het aandieningscriterium wordt al voldaan wanneer een product gepresenteerd wordt als een geneesmiddel. Met het aandieningscriterium wordt beoogd dat producten die gepresenteerd worden als geneesmiddel moeten voldoen aan de eisen van de Geneesmiddelenwet. Het niet voldoen aan de eisen heeft tot gevolg dat de producten uit de handel gaan of moet de presentatie wordt aangepast. Dit systeem beschermt de consument tegen onveilige of niet-werkende producten. Alleen producten die aan beide criteria voldoen krijgen een handelsvergunning. Producten die alleen aan het aandieningscriterium voldoen krijgen geen handelsvergunning en zouden bij handhaving hun presentatie moeten aanpassen. Zij bevatten immers een valse medische claim. Er is een verschil in theorie en praktijk te onderkennen. In theorie voldoen bijvoorbeeld bepaalde tandpasta's vanwege hun verpakking aan het aandieningscriterium. Bij strikte toepassing van de theorie zou de tandpastafabrikant of moeten voldoen aan de eisen van de Geneesmiddelenwet of de presentatie moeten aanpassen. In de praktijk is de handhaving niet zo strikt. Consumenten snappen immers dat tandpasta geen geneesmiddel is.

Doordat in de oude situatie, voor de wetsaanpassing, geen handelsvergunning vereist was voor toepassing van het verlaagde tarief, konden producten dus op basis van het aandieningscriterium aangemerkt worden als geneesmiddel, terwijl ze daarvoor geen handelsvergunning hadden. De kern van het probleem was dat producten gepresenteerd als zijnde geschikt voor: het genezen of voorkomen van een ziekte, gebrek, wond of pijn bij de mens als geneesmiddelen te definiëren waren en onder het verlaagde tarief vielen. Toen de vraag bij de Hoge Raad voorkwam of zonnebrand en tandpasta gepresenteerd werden als zijnde geschikt voor het voorkomen van wond of pijn bij de mens, oordeelde de Hoge Raad dat dit het geval was. Beide producten bevatten substanties die beschermende werking hebben voor de mens en juist deze beschermende werking is het handelsmerk voor deze producten. Het gevolg was dat zonnebrand en tandpasta kwalificeerden als geneesmiddel en onder het verlaagde tarief vielen.

Vanwege het arrest kreeg de Belastingdienst heel veel aanvragen van winkeliers om andere verzorgingsproducten ook te kwalificeren als geneesmiddel. Fabrikanten wilden niet dat hun product aan het aandieningscriterium voldeed, want dan kregen ze te maken met de eisen van de Geneesmiddelenwet, terwijl detailhandelaren dit wel wilden omdat ze dan het verlaagde tarief konden toepassen. De wetgever vond daarom dat het arrest van de Hoge Raad een ongewenste uitbreiding maakte op de tabelpost, mede omdat dit structureel 30 miljoen aan belastingopbrengst zou gaan kosten, en wenste deze aan te passen.¹³⁴

De oplossing van de wetgever was om een handelsvergunning te eisen voor toepassing van het verlaagde tarief. Hierdoor zijn producten alleen als geneesmiddelen aan te merken wanneer ze voldoen aan het aandieningscriterium én aan het toedieningscriterium. De Belastingdienst hoeft dan zelf niet te beoordelen of een product kwalificeert als geneesmiddel, maar kan dit overlaten aan de daartoe bevoegde autoriteiten. Deze aanpassing biedt dus duidelijkheid wanneer een product kwalificeert als geneesmiddel.

¹³³ Kamerstukken // 1987/88, 20506, nr.5 , p. 12 (MvA).

¹³⁴ Kamerstukken // 2017/18, 34785, nr. 3, p.10 (MvT).

De discussie of product een geneesmiddel is in de zin van de tabelpost zal voorbij zijn, maar niet de discussie of een product soortgelijk is aan een geneesmiddel. Soortgelijke producten vallen immers ook onder de vrijstelling.

6.2.2 Zaak Gladskin

De discussie of een product soortgelijk is aan een geneesmiddel speelde in de zaak Gladskin.¹³⁵ Voor de Gladskin-producten was geen handelsvergunning verleend. Toepassing van het verlaagd tarief is dan niet mogelijk. Gladskin beriep zich op het neutraliteitsbeginsel. Producten van Gladskin zouden volgens Gladskin gelijksoortig zijn aan geneesmiddelen met een handelsvergunning. Een van de argumenten was dat geregistreerde geneesmiddelen worden verkocht naast de niet-geregistreerde "geneesmiddelen". De consument heeft verder geen weet van welke producten geregistreerd zijn en welke niet. Onderscheid tussen geneesmiddelen wordt door de consument meestal gemaakt tussen receptplichtige en niet-receptplichtige geneesmiddelen. De niet-receptplichtige geneesmiddelen bestaan uit zowel geregistreerde als niet-geregistreerde geneesmiddelen. Voor de consument staan deze geregistreerde en niet-geregistreerde geneesmiddelen in directe concurrentie met elkaar, aldus Gladskin.

De rechtbank en het gerechtshof gaan hierin niet mee. De rechtbank acht het aannemelijk dat de strengere eisen voor geneesmiddelen in vergelijking tot medische hulpmiddelen, waaronder de Gladskin producten vallen, wel een beslissende factor zijn voor de consument. Het hof liet de uitspraak van de rechtbank in stand.

Of producten gelijksoortig zijn aan elkaar hangt erg af van de feiten en omstandigheden. De discussie over de toepassing van de tabelpost is daarom niet voorbij. Wanneer iemand probeert te bewijzen dat een product gelijksoortig is aan een geneesmiddel, is de vraag op zijn plaats waarom dat product dan niet geregistreerd is als geneesmiddel. Laat de bevoegde autoriteiten daar over beslissen, niet de Belastingdienst. Het hele idee van de Geneesmiddelenwet is om de consument, die over het algemeen beperkte kennis over geneesmiddelen heeft, te beschermen tegen niet-werkende of gevaarlijke producten. Stellen dat de geregistreerde geneesmiddelen gelijk zijn aan niet-geregistreerde druist in tegen het doel van de Geneesmiddelenwet. Men kan daarentegen ook stellen dat de btw een heel ander doel heeft dan de Geneesmiddelenwet en dat in de btw het neutraliteitsbeginsel van belang is.

Het verlaagde tarief heeft eenzelfde doel als de vrijstellingen voor medische zorg, die ook kwaliteitseisen bevat. De vraag is of de registratie-eis de keuze van de consument beïnvloedt. Volgens Hof Den Haag in de zaak Gladskin in ieder geval wel.¹³⁶ In de zaak commissie/Frankrijk oordeelde het Hof van Justitie dat het niet vergoeden van het ene geneesmiddel en het wel vergoeden van het andere geneesmiddel, zodanig de keuze van de consument beïnvloedt dat de btw-behandeling tussen beiden mocht verschillen. Dit lijkt me vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument juist.¹³⁷ De registratie van een geneesmiddel lijkt daarentegen veel minder van invloed te zijn op de keuze van de consument. Desondanks hoop ik vanwege praktische overwegingen dat de eis stand houdt, want het beoordelen per middel of deze soortgelijk is aan een geneesmiddel met handelsvergunning, zou niet de taak van de Belastingdienst moeten zijn.

Homeopathische geneesmiddelen

Ook homeopathische geneesmiddelen vallen onder het verlaagde tarief voor geneesmiddelen wanneer zij beschikken over een handelsvergunning. Zoals hierboven vermeld, oordeelde Hof Den Haag in de zaak Gladskin dat de handelsvergunning vanwege de strenge eisen een verschil in btw rechtvaardigt tussen geneesmiddelen en medische hulpmiddelen. Echter, wanneer we kijken naar homeopathische geneesmiddelen, dan blijkt dat deze geen bewezen werking hebben ondanks dat ze

¹³⁵ Hof Den Haag 19 november 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:2785.

¹³⁶ Hof Den Haag, 19 november 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:2785, r.o. 22.

¹³⁷ HvJ EG 3 mei 2001, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237 (Commissie/Frankrijk).

wel een handelsvergunning kunnen hebben. Een handelsvergunning is dus niet per definitie een teken van bewezen werking. Echter, dit argument strandt op de eis van soortgelijkheid. Een medisch hulpmiddel of een niet-geregistreerd product zoals tandpasta zal niet soortgelijk zijn aan een homeopatisch geneesmiddel. Het argument dat een handelsvergunning niet per definitie betekent dat een product bewezen werkt, kan daarom geen soelaas bieden.¹³⁸

Rechtbank Noord-Holland 8 juli 2021

In de zaak aanhangig bij Rechtbank Noord-Holland, was belanghebbende van mening dat de eis voor een handelsvergunning in strijd is met het evenredigheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel.¹³⁹ De rechtbank benadrukt dat de eis voor een handelsvergunning gesteld is om alleen producten met een bewezen werking onder het verlaagde tarief te laten vallen. Bij producten zonder handelsvergunning ontbreekt het aan een bewezen werking. Deze maatregel is volgens de rechtbank niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Verder stelde belanghebbende dat de bepaling in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. De rechter oordeelde daarover dat hij niet de gehele bepaling kan toetsen op het neutraliteitsbeginsel, maar alleen het bij hem aanhangige geval. In dit specifieke geval oordeelde de rechter dat de producten niet soortgelijk zijn door het verschil in werkzame stoffen. De vraag of de eis voor een handelsvergunning in zijn algemeenheid in strijd is met het neutraliteitsbeginsel beantwoordt de rechtbank niet. Het vreemde aan deze rechtszaak is mijns inziens dat de rechter heel specifiek beoordeeld of de producten soortgelijk zijn aan elkaar en daarbij inzoomt op de ingrediënten van deze producten. Dat neigt meer naar een toetsing van gelijkheid in plaats van soortgelijkheid. De rechter had mijns inziens beter kunnen stellen, analoog aan de zaak Gladskin, dat de handelsvergunning zelf een onderscheidend criterium is waardoor de producten niet soortgelijk zijn aan elkaar. Dit was ook het standpunt van de inspecteur.¹⁴⁰

6.2.3 Vergelijking met de vrijstelling voor extramurale zorg

Bij de vrijstelling voor extramurale zorg wordt een beroepskwalificatie geëist. Het is daarom niet vreemd dat voor het verlaagde tarief voor geneesmiddelen ook kwaliteitseisen worden gesteld. Dat het niet altijd bekend is voor de consument wanneer een geneesmiddel geregistreerd is en dat de werking van een niet-geregistreerd geneesmiddel vergelijkbaar kan zijn met een geregistreerd geneesmiddel doet hieraan niet af. In vergelijking met de vrijstelling voor extramurale zorg, zullen er vast niet-gekwalficeerde beroepsbeoefenaren zijn die zorg van een vergelijkbare kwaliteit verlenen als die van een gekwalficeerde beroepsbeoefenaar. Maar bij de doelstelling om in het algemeen belang alleen kwalitatieve zorg vrij te stellen hoort een kwaliteitsbewijs, in dit geval in de vorm van een beroepskwalificatie. Bij het verlaagde tarief voor geneesmiddelen vind ik de eis voor een handelsvergunning daarom op generiek niveau gerechtvaardigd. Het kan evenwel zijn dat het Hof deze eis te strikt vindt en dat deze wordt afgezwakt door een beroep op het neutraliteitsbeginsel, net zoals dat bij de BIG-eis het geval was. Het feit dat de wetgever nierdialyseconcentraten apart noemt in de tabelpost voor farmaceutische producten, is een aanwijzing dat de bepaling in sommige gevallen te strikt kan zijn. Het is dus mogelijk dat het Hof van Justitie de eis voor een handelsvergunning ook te strikt vindt. Formele criteria worden wel vaker geweigerd door het Hof van Justitie, zoals bijvoorbeeld bij factuurvereisten¹⁴¹. Het is naar mijn mening alleen lastig om de eis voor een handelsvergunning af te zwakken.

¹³⁸ Hof Den Haag, 19 november 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:2785, r.o. 23.

¹³⁹ Rechtbank Noord-Holland, 8 juli 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:12724.

¹⁴⁰ Rechtbank Noord-Holland, 8 juli 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:12724, r.o. 28.

¹⁴¹ HvJ EU 21 oktober 2010, C-385/09, ECLI:EU:C:2010:627 (Nidera Handelscompagnie), r.o. 42.

De redactie van Vakstudie-Nieuws geeft als alternatief om de aanscherping van de tabelpost anders vorm te geven.¹⁴² Volgens haar is het grootste probleem dat de Geneesmiddelenwet niet in overeenstemming is met de Geneesmiddelenrichtlijn. In de Geneesmiddelenwet worden producten die gepresenteerd zijn als geschikt voor het genezen of voorkomen van een gebrek, wond of pijn bij de mens aangemerkt als geneesmiddel, terwijl in de Geneesmiddelenrichtlijn alleen wordt gesproken over het genezen of voorkomen van ziekten. Dit verschil is volgens de redactie de oorzaak geweest dat de Hoge Raad heeft geconcludeerd zonnebrand en tandpasta als geneesmiddel zijn aan te merken voor de Geneesmiddelenwet. De oplossing die zij aandraagt is om de Geneesmiddelenwet aan te passen zodat deze meer in overeenstemming komt met de Geneesmiddelenrichtlijn en zodat zaken als tandpasta niet als geneesmiddel aangemerkt kunnen worden. De Geneesmiddelenwet zal dan ook meer in overeenstemming zijn met de algemene opvatting van een "geneesmiddel". De conclusie dat tandpasta en zonnebrand geneesmiddelen zijn voor de Geneesmiddelenwet, zal voor velen onverwachts geweest zijn. De gemiddelde consument noemt dergelijke producten eerder een verzorgingsmiddel dan een geneesmiddel. Echter, deze oplossing heeft nog steeds tot gevolg dat de belastingautoriteiten na moeten gaan of producten onder deze definitie vallen.

6.3 Invulling België

De verlaagde tarieven staan in België in Tabel A van het Koninklijk besluit nr. 20, van 20 juli 1970, tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven. Het normale tarief bedraagt 21 procent, het verlaagde tarief voor goederen en diensten in tabel A 6 procent, voor goederen en diensten in tabel B 12 procent, en voor goederen en diensten in tabel C 0 procent.

Punt XVII van tabel A aangaande geneesmiddelen en medische hulpmiddelen:

1. a) Elke enkelvoudige of samengestelde substantie bedoeld in artikel 1 van de wet van 25.03.1964 op de geneesmiddelen en geregistreerd als geneesmiddel door de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft of waarvoor de vergunning voor het in de handel brengen bedoeld in artikel 1, par. 1, eerste lid, 1) van het koninklijk besluit van 03.07.1969 betreffende de registratie van geneesmiddelen ter kennis is gegeven aan de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft.

6.3.1 Geneesmiddelen

De eis voor geneesmiddelen toont veel overeenkomsten met de Nederlandse wet. Beide zijn verbonden aan de nationale wet die ziet op geneesmiddelen, die is afgeleid van de Europese Geneesmiddelenrichtlijn. Anders in de Belgische Geneesmiddelenwet is dat niet wordt gesproken over "pijn, wond en gebrek", maar alleen over ziekten en/of de diagnose daarvan. Dit is de oplossing die de redactie van Vakstudie-nieuws in Nederland aandraagt voor het afbakeningsprobleem. In België zou zonnebrand en tandpasta waarschijnlijk nooit als geneesmiddel zijn aangemerkt. Toch eist België, net als Nederland dat sinds 2018 doet, dat het product geregistreerd is als geneesmiddel in de daartoe bestemde databank.

In tegenstelling tot Nederland is er geen aparte uitzondering gemaakt voor nierdialyseconcentraten, maar hier is wel om gevraagd.¹⁴³

Rechtspraak België

In tegenstelling tot Nederland zijn er in België geen rechtszaken geweest over de vraag of de registratie-eis in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Dit zal er deels mee te maken hebben dat die eis er al langer in staat, waardoor deze geaccepteerd wordt. Als een beroep op het

¹⁴² Internetconsultatie aanscherping definitie geneesmiddelen voor de btw, V-N 2017.39.19.

¹⁴³ Parlementaire vraag nr. 2529 van mevrouw Nathalie Muylle van 7 februari 2019.

neutraliteitsbeginsel slaagt in Nederland dan verwacht ik dat daar in België ook een beroep op gaat worden gedaan.

6.4 Rechtsvergelijking en tussenconclusie

Zowel België als Nederland hanteren voor het verlaagde tarief voor geneesmiddelen de eis dat deze geregistreerd moeten zijn als geneesmiddel. Belastingplichtigen hebben in Nederland betoogd dat de registratie-eis in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Volgens hen staan geregistreerde producten in concurrentie met niet-geregistreerde producten en heeft de registratie geen invloed op de keuze van de consument.

In Nederland oordeelde Hof Den Haag dat een registratie wel een onderscheidend element is voor de gemiddelde consument. Desondanks denk ik dat het Hof van Justitie deze eis te strikt kan vinden. Bij de vrijstelling voor extramurale zorg waren in zowel Nederland als België alleen een aantal wettelijk beschermde beroepen vrijgesteld. Dit was een te strikte formele eis die in strijd was met het neutraliteitsbeginsel. Beroepskwalificaties eisen is daarentegen wel gerechtvaardigd volgens het Hof van Justitie. Hieruit maak ik op dat vanwege de doelstelling van de vrijstellingen en het verlaagde tarief bepaalde kwaliteitseisen horen, maar deze niet te strikt en te formeel mogen zijn.

Kijkend naar de gevolgen die ontstonden toen Nederland geen registratie-eis hanteerde voor geneesmiddelen, ben ik van mening dat deze wel wenselijk is, omdat er naar mijn mening geen lichtere eis is die duidelijkheid biedt én de kwaliteit waarborgt. Het voelt daarentegen niet rechtvaardig dat homeopathische geneesmiddelen ook onder het verlaagde tarief vallen, terwijl zij niet de kwaliteitseisen ondergaan om te kunnen spreken van kwalitatieve zorg(producten).

Ook de oplossing van de redactie van Redactie Vakstudie-Nieuws om de Geneesmiddelenwet aan te passen, zodat deze meer in overeenstemming is met de Geneesmiddelenrichtlijn, neemt niet weg dat er onduidelijkheid blijft over de vraag wanneer iets een geneesmiddel is. In België is de wet op de geneesmiddelen wel in overeenstemming met de Geneesmiddelenrichtlijn en toch hebben ook zij een registratie-eis.

7. Conclusie

De EU heeft het doel om een interne gemeenschappelijke markt te creëren. In dat opzicht was het van belang dat er een uniform btw-stelsel kwam die de verschillen in stelsels tussen lidstaten grotendeels zou opheffen. Lidstaten verloren daarmee gedeeltelijk hun soevereiniteit om de btw-wetgeving te gebruiken voor het voeren van overheidsbeleid, ook wel fiscaal instrumentalisme genoemd. Een aantal instrumentalistische bepalingen van lidstaten, waaronder vrijstellingen en verlaagde tarieven, zijn overgenomen op EU-niveau.

Sinds de invoering van de btw-richtlijn moeten lidstaten bij de toepassing van vrijstellingen en verlaagde tarieven rekening houden met de kaders van de btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Het neutraliteitsbeginsel speelt hierin een belangrijke rol.

In deze scriptie heb ik onderzocht hoe Nederland en België de vrijstellingen en verlaagde tarieven toepassen met betrekking tot het verlenen van medische zorg en de levering van farmaceutische producten. De onderzoeksvraag die hierbij centraal stond is: in hoeverre handelen Nederland en België in overeenstemming met de btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel omtrent de toepassing van de medische vrijstellingen en het verlaagd tarief voor farmaceutische producten?

Het fiscale neutraliteitsbeginsel is onderverdeeld in de inwendige neutraliteit en de uitwendige neutraliteit. De inwendige neutraliteit ziet op het ontlasten van de ondernemer. De uitwendige neutraliteit ziet op de verhoudingen tussen ondernemers, tussen transacties en tussen eindverbruikers. De btw mag volgens het uitwendige neutraliteitsbeginsel alleen onderscheid maken op basis van de soort prestatie, niet op basis van de ondernemers, de soort transactie of eindverbruiker. Dit wordt ook wel als het gelijkheidsbeginsel van de btw gezien. Soortgelijke prestaties dienen gelijk te worden belast. In deze scriptie is de wet- en regelgeving van Nederland en België getoetst aan het uitwendige neutraliteitsbeginsel.

Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat vrijstellingen en verlaagde tarieven uitzonderingen vormen op het btw-systeem en daarom strikt dienen te worden uitgelegd. Ze moeten daarentegen niet zo strikt worden uitgelegd dat ze hun werking verliezen. Lidstaten mogen een bepaling wel strikter toepassen dan vereist is van de btw-richtlijn, maar moeten daarbij het neutraliteitsbeginsel in acht nemen. Nederland en België moeten zich met hun wet- en regelgeving manoeuvreren binnen deze kaders.

De doelstelling van de vrijstellingen voor het verlenen van medische zorg en de levering van farmaceutische producten is om de kosten van medische zorg te verlagen en deze beter toegankelijk te maken voor particulieren. Zorg verricht door een publiekrechtelijk lichaam of door erkende inrichtingen van dezelfde aard onder vergelijkbare sociale voorwaarden als die van publiekrechtelijke lichamen is vrijgesteld door de vrijstelling voor intramurale zorg. Lidstaten mogen, binnen de kaders van de btw-richtlijn, zelf de eisen bepalen. De erkenningseis is voornamelijk om de kwaliteit van de verleende zorg te waarborgen in het algemeen belang. De sociale voorwaarden-eis is bedoeld om te zorgen dat er vergelijkbare voorwaarden gelden voor publiekrechtelijke lichamen en privaatrechtelijke lichamen.

Nederland vult deze eisen in door te eisen dat bij een in een instelling personen moeten zijn opgenomen. Bij commerciële instellingen mag de vrijstelling op basis van goedkeurend beleid alleen toegepast worden als er BIG-gediplomeerd personeel rondloopt. Commerciële instellingen hebben de keuze om onder voorwaarden de vrijstelling voor intramurale zorg toe te passen. Als eenmaal de keuze is gemaakt om van deze keuze af te zien, mag daar op grond van het beleid niet meer op worden teruggekomen. Dit lijkt mij in strijd met het neutraliteitsbeginsel omdat er dan onderscheid

wordt gemaakt op basis van een keuze in het verleden in plaats van de soort prestatie. Strikt gezien is het al in strijd met het neutraliteitsbeginsel dat commerciële instellingen de keuze hebben om de vrijstelling toe te passen, terwijl niet-commerciële instellingen geen keuze hebben. Dit creëert mogelijk een oneerlijk speelveld tussen commerciële en niet-commerciële instellingen.

België heeft de vrijstelling voor intramurale zorg geïmplementeerd door te verwijzen naar de wet op de ziekenhuizen en behandelt zodoende alle zorginstellingen hetzelfde. In die wet is geregeld waar een zorginstelling aan moet voldoen om te kwalificeren als een ziekenhuis. Hierdoor handelt België geheel neutraal met betrekking tot privaatrechtelijke lichamen en publiekrechtelijke lichamen. Nederland maakt echter een onderscheid tussen commerciële en niet-commerciële instellingen. Op basis van goedkeurend beleid kunnen commerciële inrichtingen onder voorwaarden de vrijstelling toepassen. Nederland handelt vanwege het onderscheid en de daaraan verbonden voorwaarden minder in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel dan België.

De bij de intramurale medische zorg nauw samenhangende handelingen zijn alleen vrijgesteld wanneer zij onontbeerlijk zijn voor de vrijgestelde hoofdprestatie en daarmee niet in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemingen. België had deze voorwaarden tot 2022 niet in de wetgeving opgenomen. Nederland had deze wel opgenomen in de wet, maar kent goedkeurend beleid waardoor de vrijstelling van toepassing is op het verstrekken van spijzen en dranken aan personeel en bezoekers. Dit is naar mijn mening niet onontbeerlijk voor de medische zorg en dus in strijd met de btw-richtlijn. België lijkt daarentegen nu wel in overeenstemming met de btw-richtlijn te handelen.

Bij de vrijstelling voor extramurale zorg is het van belang dat gekwalificeerde (para)medische beroepsbeoefenaren de medische zorg verrichten. Zowel België als Nederland stelde alleen de extramurale zorg door een aantal wettelijk beschermde beroepsgroepen vrij. Het Hof van Justitie vond dit in strijd met het neutraliteitsbeginsel en oordeelde dat, gelet op de beroepskwalificaties, zorg van een gelijkwaardig niveau, gelijk moet worden belast. In Nederland is het niet gelukt om de rechtsregels die voortkwamen uit het arrest Solleveld goed toe te passen in wet- en regelgeving. Belastingplichtigen kunnen wel een beroep doen op goedkeurend beleid waarin de rechtsregels uit het arrest zijn opgenomen. Voor België was er een aanvullend arrest naast het arrest Solleveld (Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.) nodig om wet- en regelgeving per 1 januari 2022 in overeenstemming te brengen met de btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel. Nederland kan in dat opzicht leren van België dat wettelijke implementatie van het huidige goedkeurend beleid mogelijk is.

Als laatste is het verlaagd tarief voor farmaceutische producten onderzocht. Het doel van deze bepaling is hetzelfde als die van de medische vrijstellingen, namelijk de kosten van medische zorg verlagen en deze beter toegankelijk maken voor particulieren. Met betrekking tot geneesmiddelen verwijzen Nederland en België voor de toepassing van het verlaagde naar hun nationale wet voor geneesmiddelen. In Nederland werd tot 2018 geen handelsvergunning vereist voor de toepassing van het verlaagd tarief. Hierdoor konden onder andere zonnebrand en tandpasta op basis van het aandieningscriterium onder het verlaagde tarief vallen. Sinds 2018 wordt wel een handelsvergunning vereist, maar speelt de vraag of dit niet in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Mijns inziens is het mogelijk dat het Hof van Justitie oordeelt dat de eis voor een handelsvergunning in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Ik vind het desalniettemin een terechte eis die past bij de doelstelling van het verlaagde tarief en de medische vrijstellingen om in het algemeen belang alleen kwalitatieve zorg, dus ook alleen kwalitatieve geneesmiddelen, vrij te stellen. Gerechtshof Den Haag heeft al geoordeeld dat het beschikken over een handelsvergunning een onderscheidend element is voor de gemiddelde consument en dat dit geen formele eis is die in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Ik

verwacht dat er gevallen zijn waarbij de handelsvergunning geen onderscheidend element is voor de gemiddelde consument. Ik ben het eens met het hof in de zaak Gladskin dat er een onderscheid te onderkennen is tussen geregistreerde en niet-geregistreerde geneesmiddelen. Geregistreerde geneesmiddelen moeten inderdaad aan andere kwaliteitseisen voldoen. Ik ben het echter niet eens met het hof dat een handelsvergunning een onderscheidend element is wat de keuze van de gemiddelde consument beïnvloedt om het ene dan wel het andere product te kopen. Zodra een belastingplichtige met een gedegen marktonderzoek komt waaruit blijkt dat een handelsvergunning geen onderscheidend element is voor de gemiddelde consument, zal de rechter wellicht anders moeten oordelen of vragen aan het Hof van Justitie moeten stellen.

In België heeft de eis voor een handelsvergunning vooralsnog geen rechtszaken tot gevolg gehad. Zodra in Nederland een geslaagd beroep op het neutraliteitsbeginsel wordt gedaan verwacht ik dat ook in België rechtszaken zullen volgen.

Literatuurlijst

Bakx & de Wit, *BtwBrief* 2015/45

E.H.C. Bakx & A.M. de Wit, 'Gebruikmaken van andermans medische btw-vrijstelling', *BtwBrief* 2015/45.

Bijl, *BNB* 2015/117

D.B. Bijl, annotatie bij HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:744, *BNB* 2015/117.

Boer 2013

J.P. Boer, *Sturende belastingheffer een monster?*, Den Haag: SDU, 2013 (Oratie UL Leiden).

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (Fiscale monografieën, nr. 133)* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009.

Gribnau, *WFR* 1997/807

J.L.M. Gribnau, 'Grenzen aan instrumentalisering', *WFR* 1997/807.

Gribnau 2013

J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale studieboeken 2013.

Heijnen 2018

B.G.A. Heijnen, *Niet-betaling in de btw. Over oninbare vorderingen en onbetaalde schulden in de Europese en Nederlandse btw (Fiscale Monografieën nr. 152)* (diss. Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Van Hilten *WFR*, 2009/138

M.E. Van Hilten, 'Vrijstellingen: hoe eng is strikt?', *WFR* 2009/1328.

Van Hilten 2010

M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting* (oratie Amsterdam VU), Deventer: Kluwer 2010.

Van Hilten & van Kesteren 2020

M.E. Van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Hooijman 2020

C.J.M. Hooijman, *Laboratoria en medische vrijstellingen in de btw; geen medische maar een fiscale analyse* (EFS verhandeling Rotterdam), 2020.

Niessen, *WFR* 1997/653

R.E.C.M. Niessen, 'instrumentalisme en belastingrecht', *WFR* 1997/653.

Merkx 2011

M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw (Fiscale monografieën, nr. 137)*, Deventer: Kluwer 2011.

Pieterse, *WFR* 2010/596

J.A. Pieterse, 'Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen', *WFR* 2010/596.

Spanjers, WFR 2017/173

M. Spanjers, 'Geneesmiddelen naar algemene BTW-tarief', *WFR* 2017/173.

Swinkels 2001

J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW* (diss. Amsterdam UvA), Den Haag: Koninklijke Vermande 2001.

V-N 15 september 1973, nr. 18A

Toelichting op art 5 lid 1 voorstel voor een zesde Richtlijn, V-N 15 september 1973, nr. 18A, p. 758.

V-N 2017.39.19

Internetconsultatie aanscherping definitie geneesmiddelen voor de btw, V-N 2017.39.19.

Vroon, BtwBrief 2020/35

T. Vroon 'Min of meer duidelijk' *BtwBrief* 2020/35.

Vroon, BtwBrief 2019/105

T. Vroon 'Btw in de behandelkamer' *BtwBrief* 2019/105.

Registers

Jurisprudentie Hof van Justitie EG/EU:

HvJ EG 14 februari 1985, 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (Rompelman)
HvJ EG 23 februari 1988, 353/85, ECLI:EU:C:1988:82 (Commissie/Verenigd Koninkrijk)
HvJ EG 4 december 1990, C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429 (Van Tiem)
HvJ EG 02 mei 1996, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 (Faaborg-Gelting Linien)
HvJ EG 11 juni 1998, C-283/95, ECLI:EU:C:1998:276 (Fischer)
HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP)
HvJ EG 3 mei 2001, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237 (Commissie/Frankrijk)
HvJ EG 10 augustus 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler)
HvJ EG 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (d'Ambrumenil)
HvJ EG 20 november 2003, C-212/01, ECLI:EU:C:2003:625 (Unterpertinger)
HvJ EG 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Dornier)
HvJ EG 1 januari 2005, C-394/04, ECLI:EU:C:2005:734 (Ygeia)
HvJ EG 27 april 2006, C-443/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld)
HvJ EG 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.p.)
HvJ EG 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343 (Horizon College)
HvJ EU 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (Copygene)
HvJ EU 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies)
HvJ EU 21 oktober 2010, C-385/09, ECLI:EU:C:2010:627 (Nidera Handelscompagnie)
HvJ EU 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen)
HvJ EU 17 januari 2013, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17 (Commissie/Spanje)
HvJ EU 21 maart 2013, C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198 (PFC Clinic AB)
HvJ EU 13 maart 2014, C-366/12, ECLI:EU:C:2013:198 (Klinikum Dortmund)
HvJ EU 11 september 2014, C-219/13, ECLI:EU:C:2014:2207 (K Oy)
HvJ EU 2 juli 2015, C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437 (De Fruytier)
HvJ EU 20 oktober 2016, C-573/15, ECLI:EU:C:2017:189 (Oxycure Belgium)
HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22 (Stadion Amsterdam)
HvJ EU 27 juni 2019, C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544 (Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.)
HvJ EU 18 augustus 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Peters)
HvJ EU 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed III)
HvJ EU 4 maart 2021, C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167 (Frenetikexito)

Conclusies advocaat-generaal

Conclusie A-G van Hilten 11 oktober 2012, zaak 12/00243, ECLI:NL:PHR:2012:BY1252
Conclusie A-G van Hilten 15 juli 2014, zaak 13/02667, ECLI:NL:PHR:2014:1731
Conclusie A-G Kokott 22 oktober 2020, zaak C-581/19, ECLI:EU:C:2020:855 (Frenetikexito)
Conclusie A-G Hogan 23 september 2021, zaak C-228/20, ECLI:EU:C:2021:762 (I GmbH)

Arresten Grondwettelijk Hof België

GwH 5 december 2019 nr. 194/2019

Arresten Hoge Raad Nederland:

HR 15 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3996, BNB 2005/27
HR 15 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3998, BNB 2005/28
HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1252
HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:744
HR 11 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2560

Gerechtshoven Nederland

Hof Den Haag 2 december 2011, ECLI:NL:GHSGR:2011:BU9225

Hof Den Haag 19 november 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:2785 (Gladskin)

Rechtbank Nederland

Rechtbank Noord-Holland, 8 juli 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:12724

Beslissingen Btw België

Beslissing Btw nr. E.T.80.163 van 18 april 1994

Beslissing Btw nr. E.T.60.792 van 06 juni 2005

Beslissing Btw nr. 110.410 van 23 februari 2006

Besluiten Nederland

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2008, nr. CPP2008/78M, *stcrt.* 2008, 50, p.13

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 juni 2010, nr. DGB 2010/2147M, *stcrt.* 2010, 8434

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M, *stcrt.* 2016, 17339

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, *stcrt.* 2017, 53035

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 22 december 2017, nr. 2017-16288, *stcrt.* 2017, 72177

Parlementaire stukken Nederland

Kamerstukken // 1967/68, 9324, nr. 135

Kamerstukken // 1981/82, 17048, nr. B

Kamerstukken // 1987/88, 20506, nr. 5 (MvA)

Kamerstukken // 2017/18, 34785, nr. 3, p.10 (MvT)

Kamerstukken // 2020/21, 35830, nr. 1, p.6

Bijlage 5, appendix 1, bij brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, nr. 2022-0000132565

Parlementaire vragen België

Parlementaire vraag nr. 1787 van de heer Johan Klaps van 16 augustus 2017

Parlementaire vraag nr. 2529 van mevrouw Nathalie Muylle van 07 februari 2019

Rapporten

L. Bettendorf & S. Cnossen, *Bouwstenen voor een moderne btw, cpb Policy Brief 2014/02*

Webpagina's

"fiscaal recht", sdu.nl

<https://www.sdu.nl/content/fiscaal-recht>

(geraadpleegd op 10 juli 2022)

'Prestatiebekostiging ziekenhuizen', rijksoverheid.nl.

<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/kwaliteit-van-de-zorg/prestatiebekostiging-ziekenhuizen>

(geraadpleegd op 10 juli 2022)