
Laboratoria en medische vrijstellingen in de Btw; geen medische maar een fiscale analyse

Geschreven door: mr C.J.M. Hooijman
Post-Master Indirecte Belastingen 2020

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
1. Inleiding	3
2. Richtlijn	3
2.1 Algemene uitgangspunten vrijstellingen	4
2.2 Welke vrijstellingen bij medische prestaties?	5
2.2.1 Doelstelling medische vrijstellingen	5
2.2.2 Medische vrijstelling 'sub b'	5
2.2.2.2 Publiekrechtelijke lichamen, ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose	6
2.2.2.3 Erkende inrichtingen van dezelfde aard	6
2.2.2.4 Nauw samenhangende handelingen.....	9
2.2.2.5 Facultatieve voorwaarden.....	11
2.2.3 Medische vrijstelling 'sub c'	13
2.2.3.1 Medische verzorging (voorheen: gezondheidskundige verzorging van de mens)	14
2.2.3.2 Uitoefening van medische en paramedische beroepen.....	16
2.2.4 Overeenkomsten en verschillen tussen medische vrijstellingen in richtlijn	18
2.2.4.1 Plaats: intramuraal versus extramuraal.....	19
2.2.4.2 Nauw samenhangende handelingen.....	20
2.2.4.3 Voorwaarden Verigen ten opzichte van nauw samenhangende handelingen	21
2.3 Tussenconclusie	22
2.3.1 Medische vrijstellingen en algemene uitgangspunten	22
2.3.2 Bevindingen over voorwaarden	23
3. Medische laboratoria	24
3.1 Feitelijke beschrijving van ziekenhuizen en laboratoria in Nederland	24
3.2 Rechtspraak van HvJ over medische laboratoria	25
3.3 Voorwaarden	28
3.3.1 Medische verzorging	28
3.3.2 Nauw samenhangende handelingen.....	28
3.3.3 (Erkende) inrichtingen	29
3.3.4 Gekwalificeerd gezondheidspersoneel	29
3.3.5 Contractuele relatie met patiënt.....	29
3.3.6 Vertrouwensrelatie met patiënt	29
3.4 Medische vrijstelling 'sub b' of 'sub c'	30
3.5 Beoordeling van diverse situaties.....	30
3.6 Tussenconclusie	32

4. Nederlandse wet- en regelgeving en rechtspraak	32
4.1 Nederlandse wetgeving.....	32
4.2 Nederlandse regelgeving	33
4.3 Nederlandse rechtspraak	35
4.4 Tussenconclusie	38
5. Conclusie	39
Bijlage	41
Literatuurlijst	43

1. Inleiding

‘Testen, testen, testen.’ Al in maart 2020 pleitte een arts-microbioloog van het UMC Groningen voor deze aanpak bij de bestrijding van de corona-pandemie. In april 2020 zag ook de regering in dat testen van cruciaal belang is om het virus te bestrijden. Minister De Jonge liet toen aan de Tweede Kamer weten dat hij “alle mogelijkheden om verder op te kunnen schalen, inclusief de inzet van apparaten en/of laboratoria van bedrijven en onderzoeksinstellingen” aan het “inventariseren” is.¹ Tussen 1 juni en 1 december 2020 namen de GGD-en in de teststraten ruim 4,3 miljoen coronatests af.²

Medische analyses, zoals coronatests, worden uitgevoerd door laboratoria (hierna ook genoemd: medische laboratoria). Nederland kent van oudsher laboratoria die een nauwe band hebben met ziekenhuizen, Universitaire Medische Centra (UMC's) en GGD-en. Inmiddels zijn er steeds meer medische laboratoria die niet verbonden zijn aan een ziekenhuis of een soortgelijke instelling. Dat zijn veelal commerciële laboratoria.

Op internet heb ik gezien dat enkele commerciële laboratoria Btw berekenen over de vergoeding voor een coronatest.³ Ik vermoed dat laboratoria die verbonden zijn aan ziekenhuizen en GGD-en, hun diensten vrijgesteld van Btw aanbieden. Hierdoor kwam bij mij de vraag op onder welke voorwaarden de prestaties van medische laboratoria onder een Btw-vrijstelling kunnen vallen. Dat is dan ook de probleemstelling van deze verhandeling.

Het doel van het onderzoek is:

- bepalen of volgens de doelstelling van de medische vrijstellingen in de richtlijn geen Btw behoort te drukken op medische analyses en tests;
- nagaan onder welke voorwaarden een medische vrijstelling in de richtlijn van toepassing is op prestaties van medische laboratoria.

De opzet van de verhandeling is als volgt. Eerst benoem ik de uitgangspunten die voor alle vrijstellingen gelden. Vervolgens beschrijf ik de twee medische vrijstellingen van de richtlijn: de doelstelling, de (facultatieve) voorwaarden en de overeenkomsten en verschillen tussen de vrijstellingen. Daarna geef ik een beschrijving van ziekenhuizen en laboratoria in Nederland. Dan zet ik de rechtspraak van het HvJ over medische laboratoria op een rij en vermeld ik de voorwaarden die aan de orde komen bij medische laboratoria. Vervolgens toets ik diverse feitelijke situaties aan de voorwaarden van de vrijstellingen. Tot slot beschrijf ik kort welke Nederlandse wet- en regelgeving en rechtspraak relevant is voor medische laboratoria. Ik sluit af met een conclusie.

2. Richtlijn

In deze verhandeling gebruik ik de term ‘Btw-richtlijn’ voor de nu geldende Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke

¹ Eelke van Ark en Jan-Hein Strop, Hoe ‘testen, testen, testen’ stukliep op een muur van eigenbelang, Follow the Money, 11 september 2020

² ggdghor.nl, Nieuws, Weekupdate cijfers coronatests bij de GGD'en

³ - Nexuszorg.nl: “Voor bedrijven bedragen de kosten voor de ... Sneltest € 85,00 excl. BTW (€ 102,85 incl. BTW). In het weekend of in de avond bedragen de kosten € 120,00 excl. BTW (€ 145,20 incl. BTW) per test. U ontvangt een factuur.”;

- Medlon.nl: “de test kost 99 euro exclusief btw ...”;

- Coronalab.eu: “Voor organisaties in de zorg en het onderwijs bieden wij de PCR test aan voor 100 euro exclusief BTW.”

stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. De Btw-richtlijn verving de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Zesde richtlijn). Met de term ‘richtlijn’ bedoel ik zowel de Zesde richtlijn als de Btw-richtlijn.

Uit overwegingen 1 en 3 van de considerans van de Btw-richtlijn volgt dat deze in principe niet beoogt materiële wijzigingen aan te brengen in de bepalingen van de Zesde richtlijn. Afgezien van het inleidende zinsdeel zijn de medische vrijstellingen van artikel 132, lid 1, sub b en c, van Btw-richtlijn en de medische vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn gelijklopend. Hieruit volgt dat deze bepalingen op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd. De rechtspraak die ontwikkeld is over de medische vrijstellingen van de Zesde richtlijn, kan dus als basis dienen voor de uitleg van de medische vrijstellingen van de Btw-richtlijn.⁴

2.1 Algemene uitgangspunten vrijstellingen

Ik begin met het benoemen van een aantal algemene uitgangspunten die gelden voor alle vrijstellingen zonder aftrekrecht. Het HvJ heeft deze uitgangspunten voor een groot deel verwoord in arresten uit de vorige eeuw en haalt deze punten in vele latere arresten aan.

- Uit de considerans van de Zesde richtlijn volgt dat de vrijstellingen autonome communautaire rechtsbegrippen zijn.⁵ Deze hebben tot doel verschillen in de toepassing van het Btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen.⁶
- De vrijstellingen gelden weliswaar voor activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht, maar in de meeste bepalingen wordt ook aangegeven wie de vrijgestelde handelingen mogen verrichten.⁷
- Het doel van de in artikel 13 van de Zesde richtlijn genoemde vrijstellingen is niet om alle activiteiten van algemeen belang vrij te stellen maar slechts enkele activiteiten, die stuk voor stuk worden opgesomd en zeer nauwkeurig omschreven.⁸
- De bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, moeten strikt worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.⁹
- De uitlegging van de bewoordingen moet in overeenstemming zijn met de door voornoemde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke Btw-stelsel, te eerbiedigen.¹⁰

⁴ HvJ 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies)

⁵ HvJ 15 juni 1989, C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (Stichting Uitvoering Financiële Acties)

⁶ HvJ 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP)

⁷ HvJ 11 juli 1985, C-107/84, ECLI:EU:C:1985:332 (Commissie/Duitsland)

⁸ HvJ 11 juli 1985, C-107/84, ECLI:EU:C:1985:332 (Commissie/Duitsland)

⁹ HvJ 15 juni 1989, C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (Stichting Uitvoering Financiële Acties)

¹⁰ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

- Een strikte uitlegging mag er niet toe leiden dat de vrijstellingen in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen zijn¹¹ of geen effect meer sorteren.¹²

2.2 Welke vrijstellingen bij medische prestaties?

Diensten van medische aard kunnen onder de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn vallen.¹³ In de Btw-richtlijn betreft het artikel 132, lid 1, sub b en c. Laatstgenoemde bepalingen luiden als volgt:

“De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

...

b) 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;

c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

...”

In onderdeel 2.2.2.4 zal ik beschrijven dat in bepaalde gevallen goederenleveringen ook onder deze medische vrijstellingen kunnen vallen.

2.2.1 Doelstelling medische vrijstellingen

Uit de rechtspraak van het HvJ volgt dat zowel artikel 13, A, lid 1, sub b,¹⁴ als artikel 13, A, lid 1, sub c,¹⁵ van de Zesde richtlijn tot doel heeft de kosten van medische verzorging te verlagen, zodat deze niet ontoegankelijk wordt. Dit doel (toegang tot bepaalde prestaties vergemakkelijken door verhoogde kosten te vermijden) geldt overigens voor alle bepalingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 132, lid 1, van de Btw-richtlijn die bepaalde activiteiten van algemeen belang vrij stellen.¹⁶

2.2.2 Medische vrijstelling ‘sub b’

In dit onderdeel behandel ik de medische vrijstelling in artikel 132, lid 1, sub b, van de Btw-richtlijn.

“b) 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;”

Dit is de opvolger van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Voor laatstgenoemde bepaling heeft het HvJ geoordeeld dat het gaat om diensten die een breed gebied van medische verzorging bestrijken, welke verzorging in de regel zonder winstoogmerk wordt verstrekt in instellingen die een sociaal doel nastreven, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid.¹⁷

¹¹ HvJ 20 november 2003, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621 (Taksatorringen)

¹² HvJ 18 november 2004, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730 (Temco Europe)

¹³ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

¹⁴ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

¹⁵ HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler)

¹⁶ HvJ 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed III)

¹⁷ HvJ 23 februari 1988, C-353/85, ECLI:EU:C:1988:82 (Commissie/Verenigd Koninkrijk)

2.2.2.1 Ziekenhuisverpleging en medische verzorging

In artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn en in artikel 132, lid 1, sub b, van de Btw-richtlijn staan de begrippen ‘ziekenhuisverpleging’ en ‘medische verzorging’. In de richtlijnbevestiging is niet expliciet vermeld dat de prestaties door medisch personeel moeten plaatsvinden. Dit volgt wel uit de rechtspraak van het HvJ. Uit het arrest Dornier¹⁸ blijkt dat het begrip ‘medische verzorging’ van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zo moet worden uitgelegd dat hij omvat alle ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ zoals vermeld in 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. En dat het bij de vrijstelling ‘sub b’ met name gaat om de prestaties die worden verricht door personen die niet de hoedanigheid van arts hebben maar die paramedische diensten leveren. In het kader van de erkenning van een inrichting heeft het HvJ in hetzelfde arrest geoordeeld dat de prestaties onder verantwoordelijkheid van een arts of van een paramedicus plaatsvinden. In het arrest Dornier laat het HvJ zich impliciet ook uit over het begrip ‘ziekenhuisverpleging’; dat is zorg die niet door artsen wordt verleend.

Voor een nadere beschouwing over het begrip ‘medische verzorging’ verwijs ik naar onderdeel 2.2.3.1, waarin ik dit begrip bespreek bij de medische vrijstelling ‘sub c’.

2.2.2.2 Publiekrechtelijke lichamen, ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose

De richtlijnartikelen ‘sub b’ vereisen dat de prestaties verricht worden ‘door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke 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’.

In de Zesde richtlijn noch in de Btw-richtlijn wordt een definitie gegeven van de begrippen ‘publiekrechtelijke lichamen’, ‘ziekenhuizen’ en ‘centra voor medische verzorging’. Bij het juridische begrip ‘publiekrechtelijke lichamen’ is dat niet nodig. Of sprake is van een publiekrechtelijk lichaam wordt op basis van de wet- en regelgeving van de individuele lidstaten bepaald. Dat ligt anders bij de begrippen ‘ziekenhuizen’ en ‘centra voor medische verzorging en diagnose’. Voor deze communautaire begrippen wordt de invulling kennelijk bepaald aan de hand van de gebruikelijke betekenis in de omgangstaal. Wel is in de richtlijnartikelen vastgelegd dat het moet gaan om ‘ziekenhuizen’ en ‘centra voor medische verzorging en diagnose’ die wat betreft sociale voorwaarden vergelijkbaar zijn met de sociale voorwaarden die gelden voor ‘publiekrechtelijke lichamen’. Uit het recente arrest Idealmed¹⁹ blijkt dat deze vergelijking volgens het HvJ de voorwaarden betreft waaronder zorgdiensten worden verleend. De vergelijking ziet dus niet op de dienstverrichters.

De toets van de sociale voorwaarden is gelijk aan die voor het begrip ‘erkende inrichtingen van dezelfde aard’. Zie hiervoor mijn beschouwing in onderdeel 2.2.2.3.

2.2.2.3 Erkende inrichtingen van dezelfde aard

In het arrest Gregg²⁰ heeft het HvJ overwogen dat het begrip ‘inrichting’ het beeld oproept van een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht. Tevens heeft het HvJ in

¹⁸ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

¹⁹ HvJ 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed III)

²⁰ HvJ 7 september 1999, C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390 (Gregg)

dit arrest geoordeeld dat niet alleen rechtspersonen maar ook één of meerdere natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, een inrichting kunnen vormen en aan de hierna genoemde voorwaarden kunnen voldoen. Op grond van het arrest Fruytier²¹ moet de bijzondere taak van de inrichting soortgelijk zijn aan de taak van ziekenhuizen of centra voor medische verzorging en diagnose.

Van Hilten heeft in haar noot²² bij het arrest Gregg opgemerkt dat het erop lijkt dat het HvJ de mogelijkheid niet helemaal uitsluit dat de activiteiten van een natuurlijke persoon toch niet onder bepaalde vrijstellingen kunnen vallen. Dit vanwege het woord 'normalerwijs' in de zinsnede "maar ook een of meerdere natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, voldoen normalerwijs aan deze voorwaarden". Het is Van Hilten niet duidelijk of het HvJ met deze formulering wil aangeven dat denkbaar is dat een natuurlijke persoon / ondernemer in bijzondere - niet normale – gevallen geen organisatie is.

In het arrest Dornier²³ heeft het HvJ veel overwegingen gewijd aan het begrip 'andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard'. De belangrijkste uitgangspunten zijn (letters van mij; CH):

a. De richtlijn preciseert niet onder welke voorwaarden en op welke wijze die erkenning dient te geschieden. In beginsel moet dus in het nationale rechtssysteem van elke lidstaat worden vastgelegd, volgens welke regels de inrichtingen die daarom verzoeken, kunnen worden erkend.

b. Geen enkele bepaling van de richtlijn schrijft voor dat de erkenning volgens een formele procedure moet geschieden en ook niet dat de erkenning uitdrukkelijk in nationale fiscale bepalingen is voorzien.

c. Op grond van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten voorwaarden stellen om de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, te verlenen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen. De lidstaten zijn echter niet verplicht om dergelijke maatregelen te nemen.

d. Het feit dat een lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid van artikel 13, A, lid 2, sub a, is niet van invloed op de mogelijkheid om een inrichting te erkennen.

e. Een lidstaat mag de erkenning niet afhankelijk stellen van de voorwaarde dat paramedische prestaties die verricht worden binnen een inrichting, onder toezicht van een arts staan.

f. De nationale autoriteiten dienen bij het bepalen van de organisaties die moeten worden erkend als inrichting van dezelfde aard, verschillende elementen in aanmerking nemen, waaronder het algemeen belang van de activiteiten, het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten en het feit dat de kosten van de betrokken prestaties eventueel grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.

²¹ HvJ 2 juli 2015, C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437 (De Fruytier II)

²² Noot van M.E. van Hilten in BNB 1999/395

²³ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

In drie latere arresten (L.u.P.²⁴, CopyGene²⁵ en Idealmed²⁶) heeft het HvJ daar nog de volgende uitgangspunten aan toegevoegd:

g. De lidstaten kunnen voor ‘medische verzorging’ in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn in beginsel andere voorwaarden stellen dan de voorwaarden voor ‘handelingen die daarmee nauw samenhangen’.²⁷

h. Het feit dat een organisatie de prestaties laat uitvoeren door gekwalificeerd gezondheidspersoneel leidt er niet toe dat een lidstaat verplicht is die organisatie te erkennen.²⁸

i. Op grond van artikel 133, sub c, van de Btw-richtlijn kunnen de lidstaten de verlening van bepaalde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen afhankelijk stellen van voorwaarden met betrekking tot de gehanteerde prijzen door de desbetreffende organisaties: prijzen goedgekeurd door de overheid of prijzen die niet hoger liggen dan goedgekeurde prijzen of prijzen die lager zijn dan die met Btw in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen. Als lidstaten niet gekozen hebben voor de facultatieve voorwaarden van artikel 133, sub c, mag de vrijstelling niet zonder meer geweigerd worden als een organisatie prijzen hanteert die afwijken van deze voorwaarden.²⁹

j. De gehanteerde prijzen van een particulier ziekenhuis en de omstandigheden waaronder deze tot stand komen (bijvoorbeeld prijzen die worden vastgesteld via een met de overheid gesloten overeenkomst), blijft echter wel een relevante factor om te bepalen of de zorgdiensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen.³⁰

Het is mij niet geheel duidelijk hoe de uitgangspunten onder a en b zich tot elkaar verhouden. De lidstaten moeten in hun nationale rechtsstelsel vastleggen volgens welke regels een inrichting kan worden erkend, maar die erkenning hoeft niet in nationale fiscale bepalingen te zijn voorzien. Betekent dit dat de regels over erkenning niet in formele wetten hoeven te worden vastgelegd? Deze uitleg komt dan overeen met de wijze waarop Nederland de vrijstelling voor prestaties van sociale en culturele aard heeft geregeld, namelijk door een opsomming te geven van instellingen in bijlage B van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Ik merk op dat een zodanige opsomming in de Nederlandse regelgeving ontbreekt voor de medische vrijstelling ‘sub b’. Zie onderdeel 4.2.

Uit de uitgangspunten f, i en j maak ik op dat de instellingen prijzen mogen hanteren die hoger zijn dan door de overheid goedgekeurde prijzen of die vergelijkbaar zijn met de prijzen van commerciële ondernemingen, maar dat wel van belang is of bij voornoemde prijzen de kosten voor de zorg nog (grotendeels) gedragen worden door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.

²⁴ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

²⁵ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

²⁶ HvJ 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed III)

²⁷ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

²⁸ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

²⁹ HvJ 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed III)

³⁰ HvJ 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed III)

Vroon³¹ merkt naar aanleiding van het arrest Idealmed³² op dat het begrip ‘vergelijkbare sociale voorwaarden’ vaag blijft. Ook het HvJ erkent dat de bepaling niet nauwkeurig aangeeft welke aspecten van de zorgdiensten moeten worden vergeleken. Volgens Vroon zou het gelet op de context van de bepaling logischer zijn geweest om het woord ‘financiële’ te gebruiken in plaats van ‘sociale’. Door de verwijzing naar artikel 133, sub c, van de Btw-richtlijn lijkt het HvJ ‘sociaal’ toch te vertalen met ‘financieel’. Dit vanwege de toets van een basale prijsvergelijking. Die prijsvergelijking hoeft niet feitelijk plaats te vinden, maar door na te gaan of de prijzen worden vastgesteld via een met de overheid gesloten overeenkomst. De tweede toets, die het HvJ al in eerdere rechtspraak had geformuleerd, ligt op het terrein van de zorgverzekeringen. Vroon is van mening dat het HvJ onvoldoende duidelijkheid geeft, omdat het zich niet uitlaat over de mate waarin deze factoren ten opzichte van elkaar moeten meewegen en ook niet over welke andere factoren zouden kunnen meewegen.

“Het HvJ leunt zwaar op de veronderstelling dat contracten met de overheid en vergoeding door zorgverzekeraars voldoende waarborgen inhouden om te zorgen dat commerciële zorgdiensten in de pas blijven lopen met de zorgdiensten door publiekrechtelijke lichamen.”

Dat nog steeds niet duidelijk is wanneer een medisch dienstverrichter voldoet aan de voorwaarden voor ‘erkende inrichting van dezelfde aard’ blijkt uit nieuwe prejudiciële vragen³³ die een Duitse rechter in 2020 heeft gesteld.

2.2.2.4 Nauw samenhangende handelingen

Op grond van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn en artikel 132, lid 1, sub b, van de Btw-richtlijn zijn ook vrijgesteld de handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging. De richtlijn bevat geen omschrijving van het begrip ‘handelingen die daarmee nauw samenhangen’. Vanwege het doel van de medische vrijstelling moet dit begrip niet bijzonder strikt geïnterpreteerd worden.³⁴

Artikel 134 van de Btw-richtlijn stelt extra voorwaarden aan prestaties die als samenhangende handelingen in de zin van onder meer de medische vrijstelling ‘sub b’ aangemerkt kunnen worden. In de betreffende bepaling wordt niet letterlijk gerefereerd aan samenhangende handelingen. Dat dit wel bedoeld is, volgt uit het feit dat in artikel 134, sub a, de zinsnede ‘de vrijgestelde handelingen’ staat, waarbij uit de grammaticale context blijkt dat hiermee niet gerefereerd wordt aan alle prestaties die onder de in de aanhef genoemde vrijstellingsbepalingen kunnen vallen. Deze uitleg wordt bevestigd in het arrest Ygeia.³⁵

Samenhangende handelingen kunnen zowel goederenleveringen als diensten betreffen. Dit volgt uit artikel 134, aanhef, van de Btw-richtlijn, waarin beide expliciet vermeld staan. In artikel 134, sub a, is bepaald dat deze goederenleveringen en diensten onontbeerlijk moeten zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen. Wat betreft ‘medische verzorging’ / ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ vallen volgens het HvJ echter alleen kleine leveringen van goederen die strikt noodzakelijk zijn op het ogenblik dat de verzorging wordt

³¹ Toon Vroon, “Min of meer duidelijk”, BtwBrief 2020/35

³² HvJ 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed III)

³³ Prejudiciële vragen van Duitse rechter aan HvJ, ingediend 2 juni 2020, C-228/20: De rechter vraagt of de Duitse Btw-wet verenigbaar is met artikel 132, lid 1, sub b, van de Btw-richtlijn voor zover voor ziekenhuizen die geen publiekrechtelijk lichaam zijn, de voorwaarde geldt dat deze ziekenhuizen toegelaten ziekenhuizen zijn. Als dat niet het geval is, wil de rechter weten onder welke ‘sociale voorwaarden’ ziekenhuisverpleging door particuliere ziekenhuizen vergelijkbaar is met ziekenhuisverpleging door publiekrechtelijke lichamen in de zin van de vrijstelling ‘sub b’.

³⁴ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

³⁵ HvJ 1 december 2005, C-394/04, ECLI:EU:C:2005:734 (Ygeia)

verstrekt, onder de medische vrijstelling.³⁶ De formulering ‘strikt noodzakelijk’ is naar mijn mening (vrijwel) gelijk aan de hiervoor genoemde voorwaarde van artikel 134, sub a, ‘onontbeerlijk’. De verstrekking van geneesmiddelen moet naar het oordeel van het HvJ in het arrest *Klinikum Dortmund* tevens materieel en economisch onlosmakelijk zijn verbonden met het verstrekken van medische verzorging, om vrijgesteld te worden.³⁷ Uit voornoemd arrest blijkt dat dit niet snel het geval is. Uit het voorgaande trek ik de conclusie dat de in artikel 134 van de Btw-richtlijn genoemde goederenleveringen enkel zien op ‘ziekenhuisverpleging’ en niet op ‘medische verzorging’. Bij ziekenhuisverpleging zullen goederenleveringen zoals voedsel, dranken en geneesmiddelen gewoonlijk onontbeerlijk zijn en daarom vrijgesteld op grond van ‘sub b’.

Op grond van artikel 134, sub b, van de Btw-richtlijn geldt tevens de voorwaarde dat nauw samenhangende handelingen niet in hoofdzaak ertoe mogen strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen als die handelingen worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de Btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen. Dit is in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit.

In het arrest *Dornier*³⁸ overwoog het HvJ dat uit de bewoordingen volgt dat met nauw samenhangende handelingen niet bedoeld wordt op prestaties die volledig losstaan van de ziekenhuisverpleging en van de medische verzorging. Het HvJ betoogde verder dat prestaties slechts onder nauw samenhangende handelingen vallen wanneer zij daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij de hoofdprestatie ziekenhuisverpleging of medische verzorging. Hiermee lijkt het HvJ aan te sluiten bij de leer van samengestelde prestaties.

De leer van samengestelde prestaties is volgens A-G Kokott in dit kader echter niet aan de orde.³⁹ Zij meent dat als de nauw verbonden handelingen reeds een onzelfstandige nevenprestatie vormen, de uitdrukkelijke vrijstelling van deze handelingen overbodig zou zijn. De nauw verbonden handelingen zouden dan al zijn vrijgesteld op grond van hun aard als onzelfstandige nevenprestatie. Volgens A-G Kokott beoogt het HvJ met de terminologie van hoofd- en nevenprestatie in dit kader alleen te verduidelijken dat de nauw verbonden handelingen, evenals nevenprestaties bij samengestelde prestaties, van ‘dienende aard’ zijn, hoewel het gaat om zelfstandige prestaties. Deze kunnen, anders dan onzelfstandige nevenprestaties, ook daadwerkelijk door een andere belastingplichtige worden verricht dan degene die de eigenlijke vrijgestelde prestatie verricht. (Dat blijkt inderdaad uit de feiten van het arrest *Commissie/Frankrijk*;⁴⁰ CH.) Evenmin vereist een nauw samenhangende handeling dat het bij de ontvanger van de prestatie gaat om dezelfde persoon. Hierbij verwijst A-G Kokott naar het arrest *Horizon College*.⁴¹

Een ander aspect is het doel waarvoor de nauw samenhangende handelingen verricht worden; er moet volgens het HvJ sprake zijn van een therapeutisch doel⁴² (zie onderdeel 2.2.3.1). Alleen prestaties die logischerwijs verband houden met ziekenhuisverpleging en

³⁶ HvJ 23 februari 1988, C-353/85, ECLI:EU:C:1988:82 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*). Dit arrest is gewezen voor de vrijstelling ‘sub c’, maar uit het latere arrest *Dornier* blijkt dat het begrip ‘medische verzorging’ van ‘sub b’ zo moet worden uitgelegd dat hij omvat alle medische verzorging als vermeld in ‘sub c’, zie onderdeel 2.2.2.1.

³⁷ HvJ 13 maart 2014, C-366/12, ECLI:EU:C:2014:143 (*Klinikum Dortmund*)

³⁸ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (*Christoph-Dornier-Stiftung*)

³⁹ Conclusie A-G Kokott 22 oktober 2020, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2020:855 (*Frenetikexito*)

⁴⁰ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (*Commissie/Frankrijk*)

⁴¹ HvJ 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343 (*Horizon College*)

⁴² HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (*Commissie/Frankrijk*)

medische verzorging en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken, vormen nauw samenhangende handelingen. Enkel dergelijke prestaties kunnen immers invloed uitoefenen op de kostprijs van de gezondheidszorg, die door de medische vrijstelling voor particulieren toegankelijk wordt.⁴³

Er kan alleen sprake zijn van nauw samenhangende handelingen als de diensten niet al onder het begrip 'medische verzorging' zelf vallen, zo blijkt uit het arrest L.u.P.⁴⁴ Ingeval de diensten aangemerkt kunnen worden als 'medische verzorging' in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, maar het geheel van feiten mogelijk niet aan de overige voorwaarden van die bepaling voldoet, toetst het HvJ niet meer of voldaan wordt aan de voorwaarden voor nauw samenhangende handelingen. Uit arrest L.u.P. volgt ook dat de lidstaten voor de vrijstelling betreffende 'medische verzorging' in beginsel andere voorwaarden mogen stellen dan voor de vrijstelling betreffende nauw samenhangende handelingen. Hieruit maak ik op dat als de nauw samenhangende handelingen verricht worden door een andere ondernemer dan de inrichting die de ziekenhuisverpleging of medische verzorging verricht, die andere ondernemer geen erkende inrichting van dezelfde aard hoeft te zijn.

In het arrest CopyGene⁴⁵ heeft het HvJ een invulling gegeven aan nauw samenhangende handelingen ten aanzien van medische verzorging. De handelingen moeten:

- de behandeling of preventie van een bepaalde ziekte mogelijk maken of vereisen; en
- de medische verzorging is verricht, is aan de gang of wordt overwogen.

Als aan deze voorwaarden wordt voldaan, is naar mijn mening al heel snel sprake van 'medische verzorging', al dan niet op basis van het arrest Verigen⁴⁶ (zie onderdeel 2.2.3.1). In dat geval komt 'nauw samenhangende handelingen' niet meer aan de orde. De vrijstelling voor handelingen (met name diensten; zie hiervoor) die nauw samenhangen met medische verzorging is hiermee naar mijn mening een dode letter geworden. De vrijstelling voor nauw samenhangende handelingen lijkt zowel voor goederenleveringen als voor diensten enkel betrekking te hebben op ziekenhuisverpleging.

2.2.2.5 Facultatieve voorwaarden

In artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn en de opvolgende bepaling artikel 133 van de Btw-richtlijn is aan de lidstaten de mogelijkheid geboden om bij onder meer de medische vrijstelling 'sub b' aanvullende voorwaarden te stellen. Het gaat om aanvullende voorwaarden aan andere dan publiekrechtelijke instellingen.

De facultatieve aanvullende voorwaarden zijn:

- a. de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen;
- b. het beheer en het bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;
- c. de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die

⁴³ HvJ 1 december 2005, C-394/04, ECLI:EU:C:2005:734 (Ygeia)

⁴⁴ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

⁴⁵ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

⁴⁶ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

- welke voor soortgelijke aan de Btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;
- d. de vrijstelling mag niet tot verstoring van de mededingingen leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

De facultatieve voorwaarden a, b en c komen voort uit de doelstelling van de meeste vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang, namelijk om verhoogde kosten te vermijden (zie onderdeel 2.2.1). Voorwaarde d is een uitvloeisel van één van de algemene uitgangspunten voor vrijstellingen, namelijk het beginsel van fiscale neutraliteit (zie onderdeel 2.1). Ingeval een lidstaat kiest voor facultatieve voorwaarde d mag zowel het wel toekennen van de vrijstelling (volgens deze facultatieve voorwaarde als het niet toekennen van de vrijstelling⁴⁷ niet tot concurrentieverstoring leiden.

In de rechtspraak van het HvJ over de medische vrijstellingen ben ik niets tegengekomen over de facultatieve voorwaarden b en d, wel over de voorwaarden a en c. In onderdeel 2.2.2.3 was al aan de orde dat de voorwaarden die lidstaten kunnen toepassen voor het erkennen van inrichtingen, dicht aanliggen tegen facultatieve voorwaarde c. Over de prijzen oordeelde het HvJ in het arrest Idealmed⁴⁸ dat de omstandigheden waaronder deze tot stand komen, een relevante factor blijft voor de erkenning. Daarmee is naar mijn mening (bijna) als verplichte voorwaarde aangenomen dat een instelling alleen erkend kan worden als zijn prijzen lager of gelijk zijn aan door de overheid goedgekeurde prijzen (voor zover die er zijn) of als zijn prijzen lager zijn dan die van concurrenten. Over concurrentieverstoring heeft het HvJ in het arrest Dornier⁴⁹ geoordeeld dat bij de erkenning rekening moet worden gehouden met het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten een soortgelijke vrijstelling genieten.

Zowel voorwaarde a als voorwaarde b beperkt natuurlijke personen in de mogelijkheid om de activiteiten van de door hen gedreven onderneming onder de medische vrijstelling ‘sub b’ te laten vallen. In haar noot bij HvJ Gregg⁵⁰ gaat Van Hilten in op de schijnbare onmogelijkheid voor natuurlijke personen om gebruik te maken van deze medische vrijstelling vanwege de eis dat geen winst beoogd mag worden. In een Nederlandse situatie heeft de Hoge Raad geoordeeld⁵¹ dat onder het beogen van winst volgens het spraakgebruik moet worden verstaan: het trachten te verkrijgen van opbrengst boven de bestede kosten. Tevens heeft de Hoge Raad het standpunt verworpen dat daarbij eerst een genormeerde arbeidsbeloning van de ondernemer in mindering moet worden gebracht. Van Hilten werpt de vraag op of het wel bedoeld is dat natuurlijke personen, vanwege de voorwaarde van niet-winst-beogen, feitelijk geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling. Hier ontstaat een spanning tussen de mogelijkheid voor de lidstaten om deze (neutraliteitsverstoring) voorwaarde te mogen stellen en het in het arrest Gregg afgewezen resultaat dat de vrijstelling afhankelijk zou zijn van de rechtsvorm van de ondernemer. Van Hilten vond het in 1999 tijd dat de vraag wat ‘winst beogen’ in de omzetbelasting is, weer aan het HvJ gesteld zou worden. Ik merk op dat dit ten aanzien van natuurlijke personen nog niet gebeurd is.

In het recente arrest Golfclub Schloss Igling⁵² heeft het HvJ een oordeel gegeven over het begrip ‘instelling zonder winstoogmerk’ (vermeld in andere vrijstellingen dan de medische) en facultatieve voorwaarde a. Het begrip ‘instelling zonder winstoogmerk’ is een autonoom

⁴⁷ HvJ 7 september 1999, C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390 (Gregg)

⁴⁸ HvJ 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (Idealmed III)

⁴⁹ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

⁵⁰ Noot van M.E. van Hilten in BNB 1999/395 bij HvJ Gregg

⁵¹ Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33 686, ECLI:NL:HR:1998:AA2557

⁵² HvJ 10 december 2020, C-488/18, ECLI:EU:C:2020:1013 (Golfclub Schloss Igling)

begrip van Unierecht. Een dergelijke instelling mag niet tot doel hebben winst te maken ter verdeling onder de leden. Ook bij ontbinding mag de instelling de door haar behaalde winst die groter is dan het door haar leden gestorte aandelenkapitaal en de marktwaarde van hun inbreng in natura, niet aan die leden uitkeren. Tevens oordeelde het HvJ in het arrest Golfclub Schloss Igling dat voorwaarde a van artikel 133 van de Btw-richtlijn overeenstemt met de bestanddelen van het begrip 'instelling zonder winstoogmerk'.

Mijns inziens is het niet logisch om voorwaarde a te stellen zonder voorwaarde b. Een rechtspersoon kan zeer wel voldoen aan de voorwaarde om geen winst te beogen, terwijl een bestuurder die in dienstbetrekking werkzaam is voor die rechtspersoon, of een ingehuurd tussenpersoon een meer dan marktconform salaris of vergoeding ontvangt. Dat hoge salaris respectievelijk die hoge vergoeding leidt dan toch tot hogere kosten voor de gezondheidszorg.

Overigens volgt naar mijn mening uit de inhoud van de facultatieve voorwaarden dat een lidstaat deze niet in alle combinaties kan of zal toepassen:

- Een lidstaat zal de combinatie van voorwaarde a en c waarschijnlijk niet invoeren. Het marktmechanisme bewerkstelligt dat een instelling die voor medische diensten hogere prijzen in rekening brengt dan zijn concurrenten, waarschijnlijk geen of niet structureel winst maakt. Alleen al met invoering van voorwaarde c is de doelstelling van de medische vrijstelling gediend.
- Een combinatie van voorwaarde a en d is tegenstrijdig. De vrijstelling verlenen aan instellingen die geen winst beogen is per definitie concurrentieverstorend voor commerciële instellingen, zijnde instellingen die wel winst beogen.
- Iets soortgelijks geldt voor het laatste onderdeel van voorwaarde c in combinatie met voorwaarde d. Een instelling die lagere prijzen hanteert dan commerciële ondernemingen en die wel voor de vrijstelling in aanmerking komt, heeft een dubbel voordeel ten opzichte van een commerciële instelling die niet voor de vrijstelling in aanmerking komt. Het verlenen van de vrijstelling werkt dan eveneens concurrentieverstorend.

2.2.3 Medische vrijstelling 'sub c'

De andere medische vrijstelling in de Btw-richtlijn is artikel 132, lid 1, sub c. Het equivalent in de Zesde richtlijn is artikel 13, A, lid 1, sub c. De bepalingen luiden:

"c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;"

respectievelijk

"c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;"

Ook deze vrijstelling hangt niet af van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de (para)medische prestaties verricht. Het HvJ komt in het arrest Kügler⁵³ tot dat oordeel op grond van de volgende argumenten:

- De bepaling omschrijft de vrijgestelde handelingen op basis van de aard van de geleverde diensten, zonder de rechtsvorm van de aanbieder te vermelden.
- Deze letterlijke uitlegging wordt niet tegengesproken door het door het HvJ geformuleerde uitgangspunt dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.
- Toepassing van deze medische vrijstelling op prestaties die door rechtspersonen worden verricht, strookt met de doelstelling van de vrijstelling én met het beginsel van fiscale neutraliteit.

⁵³ HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler)

Kenmerkend voor de prestaties die onder 'sub c' vallen, is dat deze extramuraal in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverstrekker worden verricht.⁵⁴ Volgens een letterlijke uitlegging van deze bepaling gelden slechts twee voorwaarden, namelijk dat de dienst bestaat uit medische verzorging én dat die zorg wordt verleend in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat. (Overigens bleek pas na een recent arrest dat de aanwezigheid van een vertrouwensrelatie geen voorwaarde is voor toepassing van de vrijstelling.⁵⁵)

Medische verzorging die binnen een ziekenhuis plaatsvindt, kan toch onder de vrijstelling 'sub c' vallen in plaats van onder de vrijstelling 'sub b'. Dit is het geval als de verzorging verstrekt wordt door artsen die onafhankelijk van maar binnen een ziekenhuis handelen.⁵⁶

Verder is van belang dat medische verzorging die niet voldoet aan alle voorwaarden voor de Btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub b, principieel niet is uitgesloten van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub c.⁵⁷ Uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, sub b, volgt immers geenszins dat deze bepaling bedoeld is om de draagwijdte van artikel 132, lid 1, sub c, te beperken.

2.2.3.1 Medische verzorging (voorheen: gezondheidskundige verzorging van de mens)

In artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn werd de term 'gezondheidskundige verzorging van de mens' gebruikt. Bij invoering van de Btw-richtlijn is een tekstuele wijziging doorgevoerd. In artikel 132, lid 1, sub c, wordt nu dezelfde term gebruikt als in artikel 132, lid 1, sub b: 'medische verzorging'. Met deze gewijzigde formulering is geen materiële wijziging beoogd, aangezien dit niet vermeld is in de bepalingen betreffende omzetting en inwerkingtreding.⁵⁸

In onderdeel 2.2.2.1 heb ik al vermeld dat het begrip 'medische verzorging' van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zo moet worden uitgelegd dat daaronder valt alle 'gezondheidskundige verzorging van de mens' zoals vermeld in 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Het begrip 'gezondheidskundige verzorging van de mens' is een autonoom gemeenschapsrechtelijk begrip.⁵⁹ Gezien het voorgaande geldt dit dus ook voor de het begrip 'medische verzorging'.

Reeds in één van de eerste arresten over de medische vrijstelling⁶⁰ heeft het HvJ vastgesteld dat het begrip 'medische verzorging' geen bijzonder strikte interpretatie vergt. De vrijstelling heeft immers ten doel ervoor te zorgen dat de medische verzorging niet ontoegankelijk wordt vanwege verhoogde kosten als de handelingen aan Btw zouden worden onderworpen. Dit betekent echter niet dat alle medische handelingen onder een medische vrijstelling kunnen vallen. Voor de toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn overwoog het HvJ⁶¹ dat het begrip 'gezondheidskundige verzorging van de mens' zich niet leent voor een

⁵⁴ HvJ 23 februari 1988, C-353/85, ECLI:EU:C:1988:82 (Commissie/Verenigd Koninkrijk)

⁵⁵ HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

⁵⁶ HvJ 13 maart 2014, C-366/12, ECLI:EU:C:2014:143 (Klinikum Dortmund)

⁵⁷ HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

⁵⁸ Overweging 3 van de considerans van de Btw-richtlijn

⁵⁹ HvJ 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (Peter d'Ambrumenil)

⁶⁰ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

⁶¹ HvJ 14 september 2000, C-384/98, ECLI:EU:C:2000:444 (D)

uitlegging die medische handelingen omvat die met een ander doel zijn verricht dan diagnose, behandeling en, voor zoveel mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. Prestaties die niet een dergelijk therapeutisch doel hebben, worden uitgesloten van de werkingssfeer van de vrijstelling.

In het arrest Kügler⁶² heeft het HvJ het begrip ‘medische verzorging’ uitgebreid. Ook medische diensten die worden verricht voor doeleinden van preventie, kunnen geschaard worden onder handelingen met een therapeutisch doel. Hieruit volgt inderdaad dat het therapeutisch doel van een dienst niet bijzonder strikt moet worden opgevat. Zelfs in gevallen waarin degene die wordt onderzocht of anderszins een preventieve medische ingreep ondergaat, geen ziekte of gezondheidsprobleem blijkt te hebben, is het conform het doel van kostenvermindering van de gezondheidszorg om die diensten onder het begrip ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ te laten vallen.⁶³

De medische verzorging hoeft niet plaats te vinden in het kader van een rechtstreekse contractuele relatie met de patiënt, oordeelde het HvJ in het arrest L.u.P.⁶⁴ Hierbij verwijst het HvJ naar twee eerdere arresten: het arrest Commissie/Frankrijk,⁶⁵ waarin een laboratorium de medische analyse uitbesteedde aan een ander laboratorium maar wel verantwoordelijk bleef jegens de patiënt, en het arrest Peter d’Ambrumenil,⁶⁶ waarin is bepaald dat medische controles ook op verzoek van derden kunnen plaatsvinden.

In het arrest Verigen⁶⁷ heeft het HvJ in het kader van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn geoordeeld dat als een procedé in zijn geheel beschouwd een therapeutisch doel heeft, de diensten die een onderdeel van dit procedé vormen, ook kunnen delen in de medische vrijstelling. Dit onder de voorwaarde dat die diensten een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé zijn, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. Dat oordeel sluit aan bij het hiervoor genoemde arrest Commissie/Frankrijk⁶⁸ (gewezen in het kader van nauw samenhangende handelingen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn) wat betreft de uitbestede diensten waarvoor een ander laboratorium verantwoordelijk bleef.

Een ander aspect dat uit het arrest Verigen⁶⁹ blijkt, is dat het voor de indeling als gezondheidskundige verzorging van de mens in beginsel geen rol speelt of de medische dienst van het afnemen van lichaamsmateriaal en (re)implanteren, verricht wordt ten behoeve van de medische verzorging van degene van wie het lichaamsmateriaal is afgenomen (autoloog gebruik) of ten behoeve van de medische verzorging van een derde (allogeen gebruik). Dit kwam nog niet duidelijk naar voren uit de eerdere arresten CopyGene⁷⁰ en Future Health Technologies.⁷¹

⁶² HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler)

⁶³ HvJ 20 november 2003, C-212/01, ECLI:EU:C:2003:625 (Unterpertinger)

⁶⁴ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

⁶⁵ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

⁶⁶ HvJ 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (Peter d’Ambrumenil)

⁶⁷ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

⁶⁸ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

⁶⁹ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

⁷⁰ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

⁷¹ HvJ 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies)

Het recente arrest X-GmbH⁷² heeft duidelijk gemaakt dat voor de vaststelling of een consultatie onder het begrip ‘medische verzorging’ valt, niet beslissend is dat er vóór die consultatie geen medisch voorschrift is verstrekt of dat er na die consultatie geen concrete medische behandeling heeft plaatsgevonden. Het begrip ‘medische verzorging’ kan van toepassing zijn op consultaties waarin diagnosen en mogelijke therapieën worden uitgelegd en waarin wordt voorgesteld om andere behandelingen te volgen. De consultaties bieden de betrokken persoon immers inzicht in zijn medische situatie, zodat hij daar in voorkomend geval naar kan handelen, met name door een bepaald geneesmiddel al dan niet te nemen.

De redactie van Vakstudie Nieuws meent dat in het arrest X-GmbH⁷³ ook een uitbreiding valt te lezen. Namelijk dat de vrijstelling eveneens geldt als *mogelijkerwijs* een therapeutische doelstelling wordt nagestreefd. Dit roept naar de mening van de redactie nieuwe vragen op. Wel is volgens de redactie een ondergrens bepaald doordat het HvJ erop wijst dat enkel het geven van inlichtingen over ziektebeelden of administratieve inlichtingen niet als medische verzorging kwalificeert.

In de bijlage heb ik voorbeelden uit de rechtspraak van het HvJ opgenomen waarin wel of geen sprake is van medische verzorging met een therapeutisch doel.

2.2.3.2 Uitoefening van medische en paramedische beroepen

De medische verzorging moet plaatsvinden in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen. Uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, sub c, van de Btw-richtlijn blijkt dat die bepaling zelf geen omschrijving geeft van het begrip ‘medische en paramedische beroepen’ maar daarvoor verwijst naar de omschrijving in de nationale regeling van de lidstaten.⁷⁴ In het voorstel van de Zesde richtlijn was de tekst ‘wettelijke uitoefening van medische en paramedische beroepen’ opgenomen. De zinsnede ‘wettelijke uitoefening’ heeft uiteindelijk de definitieve versie van de Zesde richtlijn niet gehaald. De invulling werd zodoende aan de lidstaten overgelaten.

Paramedisch betekent letterlijk ‘naast de arts’. In het woordenboek Van Dale wordt de term ‘paramedisch’ als volgt beschreven: met de geneeskunde samenhangend zonder er echt toe te behoren. En ‘arts’ is volgens datzelfde woordenboek: iemand die met de daarvoor vereiste diploma’s de geneeskunde uitoefent. Hieruit volgt dat met ‘medische beroepen’ is bedoeld alle beroepen van personen die zich volgens de regelgeving van de lidstaten arts mogen noemen. Het begrip ‘paramedische beroepen’ laat zich dan omschrijven als alle beroepen van personen die zich bezighouden met geneeskunde maar die in de lidstaten niet als arts zijn erkend.

Uit artikel 132, lid 1, sub c, volgt, volgens het HvJ,⁷⁵ dat prestaties die onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van paramedische beroepsbeoefenaren worden verricht, onder de medische vrijstelling kunnen vallen. De vrijstelling is niet enkel voorbehouden aan prestaties die rechtstreeks door een arts of onder toezicht van een arts worden verricht. Het gaat volgens het HvJ in het arrest Verigen⁷⁶ zelfs zo ver dat niet alle onderdelen van de zorg door medisch personeel hoeven te worden verricht. Volgens de feiten in dat arrest werden de

⁷² HvJ 5 maart 2020, C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169 (X-GmbH)

⁷³ HvJ 5 maart 2020, C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169 (X-GmbH)

⁷⁴ HvJ 27 juni 2019, C-597/17, ECLI:EU:2019:544 (Belgisch Syndicaat van Chiropraxie)

⁷⁵ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

⁷⁶ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

handelingen in een laboratorium uitgevoerd door biotechnische of medisch-technische assistenten. In het eerdere arrest *CopyGene*⁷⁷ noemt het HvJ onder meer bioanalisten en in het latere arrest *X-GmbH*⁷⁸ betrof het onder meer medische assistenten. Al deze personen hebben geen medisch of paramedisch beroep.

Ook blijkt uit de tekst van de bepaling niet dat de Uniewetgever de lidstaten ertoe heeft willen verplichten om het voordeel van de vrijstelling voor te behouden aan uitsluitend de door hun wetgeving gereguleerde beroepen.⁷⁹

De lidstaten hebben een eigen beoordelingsvrijheid om de paramedische beroepen te omschrijven.⁸⁰ Deze beoordelingsvrijheid houdt in dat zij de voor de uitoefening van die beroepen vereiste kwalificaties mogen omschrijven en tevens de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens, die deel uitmaken van die beroepen. De beoordelingsvrijheid is echter niet onbegrensd; de lidstaten mogen hierbij geen inbreuk maken op de doelstellingen van de richtlijn of op de gemeenschappelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit. Het HvJ beschrijft in het arrest *Solleveld*⁸¹ in welk geval sprake is van strijd met de doelstelling en het beginsel van fiscale neutraliteit: namelijk ingeval een nationale regeling het beroep van een medisch dienstverlener uitsluit van de omschrijving van paramedische beroepen, en als de behandelingen zouden zijn vrijgesteld van Btw indien zij door een (para)medicus werden uitgevoerd, én de behandelingen van eerstgenoemde medisch dienstverlener gelet op zijn beroepskwalificaties van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht.

De voorwaarde dat de medische verzorging moet plaatsvinden in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen beoogt te garanderen dat de vrijstelling alleen geldt voor verzorging door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties.⁸² Niet alle gezondheidskundige verzorging van de mens valt dus onder de vrijstelling, alleen de verzorging die gelet op de beroepsopleiding van de zorgverleners voldoende kwaliteitsniveau heeft.⁸³ Hierna gebruik ik voor deze voorwaarde de term ‘gekwatificeerd gezondheidspersoneel’. In het kader van deze verhandeling ga ik niet verder in op de beoordeling van het kwaliteitsniveau van diensten van zorgverleners.

Voorname rechtspraak maakt niet duidelijk of voor de toepassing van de vrijstelling ‘sub c’ in enig onderdeel van het procedé een medicus of een paramedicus betrokken moet zijn. En zo ja, of de medicus of paramedicus dan ook verantwoordelijk moet zijn voor het gehele procedé. Ik meen dat dit in beginsel wel het geval is. Het HvJ heeft in het arrest *Dornier*⁸⁴ geoordeeld (in het kader van de erkenning van een inrichting) dat een lidstaat de erkenning niet afhankelijk mag stellen van de voorwaarde dat paramedische prestaties die verricht worden binnen een inrichting, onder toezicht van een arts staan:

“Het in deze bepaling (de medische vrijstelling ‘sub b’; CH) voorkomende begrip medische verzorging omvat immers niet alleen prestaties die rechtstreeks door artsen of door andere beroepsbeoefenaren in de gezondheidssector onder toezicht van een arts worden verricht, maar ook paramedische prestaties die intramuraal worden verricht onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van personen die niet de hoedanigheid

⁷⁷ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (*CopyGene*)

⁷⁸ HvJ 5 maart 2020, C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169 (*X-GmbH*)

⁷⁹ HvJ 27 juni 2019, C-597/17, ECLI:EU:2019:544 (Belgisch Syndicaat van Chiropraxie)

⁸⁰ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (*Christoph-Dornier-Stiftung*)

⁸¹ HvJ 27 april 2006, C-443/04 en 444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (*Solleveld en Van den Hout-Van Eijsbergen*)

⁸² HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (*Kügler*)

⁸³ HvJ 27 april 2006, C-443/04 en 444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (*Solleveld en Van den Hout-Van Eijsbergen*)

⁸⁴ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (*Christoph-Dornier-Stiftung*)

van arts hebben.”

Omdat het begrip ‘medische verzorging’ in de vrijstellingsbepaling ‘sub c’ op dezelfde wijze moet worden uitgelegd én omdat in die bepaling expliciet verwoord is dat de medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen moet plaatsvinden, valt mijns inziens de conclusie te trekken dat voor ‘medische verzorging’ in zowel de vrijstelling ‘sub b’ als de vrijstelling ‘sub c’ de voorwaarde geldt dat de prestaties onder toezicht of verantwoordelijkheid van een medicus of paramedicus staan.

Op grond van het arrest Verigen⁸⁵ hoeven niet alle zorgdiensten door medisch personeel te worden verricht, onder de voorwaarde dat die diensten een onderdeel van een medisch procedé vormen (zie onderdeel 2.2.3.1). Naar mijn mening geldt deze uitzondering alleen als een (para)medicus eindverantwoordelijk is voor het betreffende medische procedé. Zoals ik in onderdeel 2.2.3.1 reeds opmerkte, sluit het oordeel in het Verigen-arrest daarmee aan bij het arrest Commissie/Frankrijk:⁸⁶ het laboratorium dat bepaalde diensten uitbesteedde aan een ander laboratorium, bleef wel verantwoordelijk jegens de patiënt.

Het arrest Solleveld⁸⁷ brengt een nuancering aan op de voorwaarde dat de prestaties onder toezicht of verantwoordelijkheid van een medicus of paramedicus staan. Als een medisch dienstverlener die door een lidstaat niet erkend is als medicus of paramedicus, gelet op zijn beroepsopleiding een kwalitatief vergelijkbare medische dienst verricht als een medicus of een paramedicus, dan is op deze dienst toch de medische vrijstelling ‘sub c’ van toepassing.

Van Dongen⁸⁸ lijkt in het arrest L.u.P.⁸⁹ te lezen dat het arrest Solleveld⁹⁰ mede van toepassing is op instellingen waarvoor de medische vrijstelling ‘sub b’ van toepassing kan zijn:

“Ook laboratoria mogen de vrijstelling toepassen, mits de aard van de onderzoeken en de geleverde kwaliteit verzekeren dat de doelstelling van de vrijstelling wordt bereikt: bevordering van de toegang tot goedkope gezondheidszorg van goede kwaliteit.”

Hierdoor zouden instellingen die medische handelingen verrichten met een gelijkwaardig kwaliteitsniveau als ziekenhuizen en behandelcentra, ook in de vrijstelling kunnen delen. Afgezien van medische laboratoria kan ik geen voorbeeld bedenken van instellingen die vergelijkbaar zijn met ziekenhuizen en behandelcentra, waar geen (para)medisch personeel werkzaam is. Verder miskent Van Dongen mijns inziens dat de vrijstelling ‘sub b’ meer voorwaarden kent, namelijk dat de inrichtingen onder vergelijkbare sociale voorwaarden moeten werken.

2.2.4 Overeenkomsten en verschillen tussen medische vrijstellingen in richtlijn

In dit onderdeel zet ik de overeenkomsten en de verschillen op een rij tussen de medische vrijstelling ‘sub b’ en de medische vrijstelling ‘sub c’.

⁸⁵ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

⁸⁶ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

⁸⁷ HvJ 27 april 2006, C-443/04 en 444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld en Van den Hout-Van Eijsbergen)

⁸⁸ A. van Dongen, Btw-vrijstelling medische vrijstelling laboratoriumanalyses, BtwBrief 2006/8/9, 1 augustus 2006

⁸⁹ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

⁹⁰ HvJ 27 april 2006, C-443/04 en 444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld en Van den Hout-Van Eijsbergen)

Overeenkomsten

- Doelstelling, namelijk kosten van medische verzorging verlagen.
- Rechtsvormneutraal.
- Begrip 'medische verzorging', zijnde verzorging met therapeutisch doel.
- Medische verzorging door gekwalificeerd gezondheidspersoneel.
- Niet alle onderdelen van verzorging hoeven door medisch personeel te worden verricht.
- Alleen kleine leveringen van goederen die strikt noodzakelijk zijn op het ogenblik dat de medische verzorging wordt verstrekt, delen in vrijstelling.

(Mogelijke) verschillen

- Alleen bij 'sub b': ziekenhuisverpleging.
- Alleen bij 'sub b': verzorging met name door personen die geen arts zijn (dit geldt in ieder geval voor ziekenhuisverpleging).
- Alleen bij 'sub b': intramuraal.
- Alleen bij 'sub b': door instellingen die een sociaal doel nastreven.
- Alleen bij 'sub b': lidstaten mogen voorwaarden stellen om inrichtingen te erkennen.
- Alleen bij 'sub b': nauw samenhangende handelingen.
- Alleen bij 'sub c': extramuraal.
- Mogelijk alleen bij 'sub c': diensten die een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé zijn, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere, kunnen onder vrijstelling vallen.

Voor de ondernemer maakt het verschil of de vrijstelling 'sub b' of die van 'sub c' van toepassing is. Het HvJ heeft dit onderkend in het arrest L.u.P.,⁹¹ waarin is geoordeeld dat de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn voor medische analyses afhankelijk kan worden gesteld van voorwaarden die niet gelden voor diensten die vallen onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c. Namelijk voorwaarden in het kader van de erkenning én facultatieve voorwaarden op grond van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Naar mijn mening is het dan ook bijzonder dat uit het recente arrest Wolf-Henning Peters⁹² valt op te maken dat medische verzorging die niet voldoet aan alle voorwaarden van 'sub b', wel onder de vrijstelling van 'sub c' kan vallen.

Hierna ga ik op enkele verschillen nader in.

2.2.4.1 Plaats: intramuraal versus extramuraal

Over het verschil intramuraal in de vrijstelling 'sub b' versus extramuraal in de vrijstelling 'sub c' heeft het HvJ in het arrest Kügler⁹³ overwogen: het bepaalde onder b stelt alle in ziekenhuizen verrichte diensten vrij, terwijl de bepaling onder c de medische diensten vrijstelt die buiten een dergelijk kader worden verricht, zowel op het particuliere adres van de zorgverstrekker als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats. Voor 'ziekenhuisverpleging' spreekt het voor zich dat deze verpleging binnen een ziekenhuis of andere instelling plaatsvindt. Voor 'medische verzorging' vereist de letterlijke tekst van de vrijstelling 'sub b' echter niet dat deze plaatsvindt binnen een publiekrechtelijk lichaam, ziekenhuis, centrum voor medische verzorging en diagnose of andere inrichting.

⁹¹ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

⁹² HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

⁹³ HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler)

In het arrest L.u.P.⁹⁴ oordeelde het HvJ dat bepaalde medische analyses van een laboratorium onder ‘medische verzorging’ in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, of ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn geschaard kunnen worden. Wat ik niet begrijp is waarom het HvJ in dat arrest niet verder ingegaan is op de medische vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Dit terwijl het HvJ expliciet heeft overwogen dat medische analyses ook ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, kunnen zijn en dat (op grond van het neutraliteitsbeginsel) de plaats waar de analyses worden uitgevoerd, niet relevant is voor een Btw-regeling.⁹⁵ Het HvJ toetste de prestaties van het laboratorium alleen aan de voorwaarden van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn en lijkt hiervoor enkel aan te voeren dat de medische analyses werden uitgevoerd buiten de praktijk van de huisarts. Dat is in tegenspraak met de eerdere overwegingen dat de plaats waar de analyses worden uitgevoerd, niet relevant is.

Zoals ik in onderdeel 2.2.3 al vermeld heb, kan medische verzorging die binnen een ziekenhuis plaatsvindt, toch onder de vrijstelling ‘sub c’ vallen in plaats van onder de vrijstelling ‘sub b’. Dit is het geval als de verzorging verstrekt wordt door artsen die onafhankelijk van maar binnen een ziekenhuis handelen.⁹⁶

Verder lijkt uit het recente arrest Wolf-Henning Peters⁹⁷ te volgen dat de medische diensten eerst getoetst moeten worden aan de voorwaarden van de vrijstelling ‘sub b’, en als zij daar niet aan voldoen, aan de voorwaarden van de vrijstelling ‘sub c’.

Naar mijn mening is het vreemd dat voor medische verzorging twee vrijstellingen met verschillende werkingssferen bestaan en dat de toepasselijkheid van deze vrijstellingen afhankelijk zou zijn van de plaats waar de zorg wordt verleend. Mij bekruipt het gevoel dat het HvJ hier ook mee worstelt. Het lijkt erop dat het HvJ het onderscheid tussen intramurale zorg en extramurale zorg enkel heeft aangebracht om een reden te geven voor het bestaan van de twee vrijstellingen. De vrijstelling ‘sub b’ is naar mijn mening bedoeld voor ‘ziekenhuisverpleging’ en niet voor ‘medische verzorging’. Voor dit standpunt zijn aanwijzingen te vinden in het arrest Dornier.⁹⁸ Daarin overwoog het HvJ dat het bij de vrijstelling ‘sub b’ met name gaat om prestaties die worden verricht door personen die niet de hoedanigheid van arts hebben maar die paramedische diensten leveren. En impliciet dat het begrip ‘ziekenhuisverpleging’ zorg is die niet door artsen wordt verleend.

Zolang verwijzende rechters de vraag naar het verschil tussen beide bepalingen niet expliciet stellen, hoeft het HvJ geen uitsluitsel te geven. Zie voor een voorbeeld hiervan r.o. 34 t/m 39 van het arrest Future Health Technologies.⁹⁹

2.2.4.2 Nauw samenhangende handelingen

Wat de vrijstelling ‘sub c’ ontbeert ten opzichte van de vrijstelling ‘sub b’ is een verwijzing naar nauw met medische verzorging samenhangende handelingen. Het HvJ heeft

⁹⁴ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

⁹⁵ R.o. 23 van arrest L.u.P.: “... ongeacht de plaats waar zij worden uitgevoerd ...” en r.o. 32: “Dit beginsel zou niet in acht worden genomen wanneer ... een BTW-regeling verschilt al naar gelang de plaats waar zij worden uitgevoerd ...”

⁹⁶ HvJ 13 maart 2014, C-366/12, ECLI:EU:C:2014:143 (Klinikum Dortmund)

⁹⁷ HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

⁹⁸ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

⁹⁹ HvJ 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies)

vastgesteld dat de vrijstelling 'sub c' in beginsel geen betrekking heeft op nauw met medische verzorging samenhangende handelingen. Het beginsel van fiscale neutraliteit kan niet afdoen aan deze conclusie. De werkingssfeer van een vrijstelling kan bij het ontbreken van een uitdrukkelijke bepaling niet op grond van dit beginsel worden uitgebreid.¹⁰⁰

Zoals ik in onderdeel 2.2.2.4 betoogd heb, komt in de praktijk de vrijstelling voor nauw samenhangende handelingen ten aanzien van medische verzorging niet of nauwelijks aan de orde. Ik ontleen hieraan een extra argument dat de vrijstelling 'sub b' bedoeld is voor 'ziekenhuisverpleging' en niet voor 'medische verzorging'.

Het verschil 'nauw samenhangende handelingen' tussen de vrijstellingen 'sub b' en 'sub c' wat betreft 'medische verzorging' is dus vooral theoretisch.

2.2.4.3 Voorwaarden Verigen ten opzichte van nauw samenhangende handelingen

In onderdeel 2.2.3.1 heb ik het arrest Verigen¹⁰¹ aan de orde gesteld. Dit arrest is gewezen in het kader van de medische vrijstelling 'sub c'. Bij beantwoording van de vraag of sprake was van medische verzorging heeft het HvJ geoordeeld dat als een (medisch) procedé in zijn geheel beschouwd een therapeutisch doel heeft, de diensten die een onderdeel van dit procedé vormen, ook kunnen delen in de medische vrijstelling. Dit onder de voorwaarde dat die diensten een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé zijn, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere.

Aangezien het begrip 'medische verzorging' in de vrijstellingen 'sub b' en 'sub c' op dezelfde wijze uitgelegd moet worden, komt de vraag op of het oordeel in het arrest Verigen niet evenzeer geldt voor de medische vrijstelling 'sub b'. Een argument daarvoor is dat de bewoordingen in het arrest Verigen doen denken aan hetgeen het HvJ heeft geoordeeld over nauw samenhangende handelingen in de vrijstelling 'sub b', mede gezien artikel 134, sub a, van de Btw-richtlijn.

Artikel 134, sub a, van de Btw-richtlijn heb ik behandeld in onderdeel 2.2.2.4. Samengevat staat in dat onderdeel dat diensten alleen met medische verzorging nauw samenhangende handelingen kunnen vormen, als die diensten verricht worden met een therapeutisch doel én onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de medische verzorging. Het HvJ overwoog in r.o. 25 van het arrest Ygeia¹⁰² ten aanzien van de vrijstelling 'sub b':

"... kunnen derhalve enkel diensten die logischerwijs verband houden met ... medische verzorging en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken, 'handelingen die [...] nauw samenhangen' in de zin van deze bepaling vormen."

Verder heb ik in onderdeel 2.2.2.4 geconcludeerd dat op basis van de in het arrest CopyGene¹⁰³ gestelde voorwaarden niet snel sprake zal zijn van met medische verzorging nauw samenhangende handelingen, omdat deze handelingen dan al voldoen aan de invulling van het begrip 'medische verzorging' zelf.

De bewoordingen in het arrest Verigen (de diensten van een derde moeten *een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé zijn, waarvan de ene fase niet kan slagen*

¹⁰⁰ HvJ 13 maart 2014, C-366/12, ECLI:EU:C:2014:143 (Klinikum Dortmund)

¹⁰¹ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

¹⁰² HvJ 1 december 2005, C-394/04, ECLI:EU:C:2005:734 (Ygeia)

¹⁰³ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

zonder de andere) zijn zeer vergelijkbaar met de bewoordingen in het arrest Ygeia (diensten die *in het dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten beoogde therapeutische doelstelling te bereiken*). Hieruit valt naar mijn mening de conclusie te trekken dat het oordeel in het arrest Verigen ook geldt voor de medische vrijstelling 'sub b'.

2.3 Tussenconclusie

In dit onderdeel ga ik na in hoeverre de medische vrijstellingen voldoen aan de algemene uitgangspunten genoemd onder 2.1. En vervolgens vat ik mijn bevindingen over de voorwaarden van de vrijstellingen 'sub b' en 'sub c' samen.

2.3.1 Medische vrijstellingen en algemene uitgangspunten

Volgens het HvJ stelt de richtlijn slechts opgesomde activiteiten vrij die 'zeer nauwkeurig omschreven' worden. De medische vrijstellingen bevatten een aantal communautaire begrippen om verschillen in de toepassing van deze vrijstellingen tussen de lidstaten te voorkomen. Het zijn de begrippen 'ziekenhuisverpleging', 'medische verzorging', 'ziekenhuizen' en 'centra voor medische verzorging en diagnose'. Bij andere begrippen laat de richtlijn juist ruimte aan de lidstaten om daar zelf invulling aan te geven: 'sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen', 'erkende inrichtingen' en 'medische en paramedische beroepen'. In de rechtspraak legt het HvJ de communautaire begrippen uit en geeft handvatten voor de overige begrippen. Hierdoor is in de loop der jaren steeds meer duidelijkheid gekomen over wanneer de medische vrijstellingen van toepassing zijn. Dit laat onverlet dat nog niet alle gerezen vragen zijn beantwoord. Ondanks hetgeen het HvJ in 2003 overwoog:

"Aangaande de inhoud van de bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn moet worden geconstateerd dat deze bepalingen, anders dan de Duitse regering stelt, op voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke wijze de werkzaamheden vaststellen die voor vrijstelling in aanmerking komen ..." ¹⁰⁴

In de meeste vrijstellingsbepalingen van de richtlijn wordt aangegeven wie de vrijgestelde handelingen mogen verrichten. Dat is bij de vrijstelling 'sub b' gedeeltelijk het geval. De bepaling vermeldt expliciet wie de activiteiten van ziekenhuisverpleging en medische verzorging moeten verrichten om voor de vrijstelling in aanmerking te komen: publiekrechtelijke lichamen en inrichtingen die onder vergelijkbare sociale voorwaarden werken als die publiekrechtelijke lichamen. Vooral die tweede categorie valt voor de lidstaten niet eenvoudig vast te stellen. De vrijstelling 'sub b' heeft ook betrekking op nauw samenhangende handelingen. In afwijking van een grammaticale uitleg van de tekst kunnen deze activiteiten ook door andere ondernemers verricht worden dan publiekrechtelijk lichamen of erkende inrichtingen. Voor dit deel van de vrijstelling 'sub b' geeft de richtlijn niet aan wie de prestatieverrichter is.

Bij de vrijstelling 'sub c' is de richtlijntekst minder expliciet over wie de activiteiten van medische verzorging moeten verrichten vanwege de zinsnede 'in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen'. Uit de rechtspraak volgt dat de vrijgestelde activiteiten ook verricht kunnen worden door dienstverrichters die geen (para)medicus zijn. Ik ben van mening dat de prestaties wel altijd onder toezicht of verantwoordelijkheid van een arts of een paramedisch beroepsbeoefenaar moeten staan. Of onder toezicht of verantwoordelijkheid van een medisch dienstverlener die, gezien opleiding en ervaring, hetzelfde kwaliteitsniveau biedt.

¹⁰⁴ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

Het algemene uitgangspunt dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, geldt niet voor de medische vrijstellingen. Dit vanwege de doelstelling (de kosten van medische verzorging verlagen) en het beginsel van fiscale neutraliteit. Met laatstgenoemde beginsel moeten de lidstaten rekening houden bij het erkennen van inrichtingen en bij de omschrijving van paramedische beroepen. Overigens lijkt niet voldaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit bij natuurlijke personen die gebruik wensen te maken van de vrijstelling 'sub b', ingeval de lidstaat de facultatieve voorwaarde heeft gesteld dat geen winst beoogd mag worden.

2.3.2 Bevindingen over voorwaarden

Gezien het arrest Wolf-Henning Peters¹⁰⁵ lijkt het erop dat eerst getoetst moet worden of een situatie voldoet aan de voorwaarden van de vrijstelling 'sub b' en als dit niet het geval is, aan die van de vrijstelling 'sub c'.

Bij de vrijstelling 'sub b' zorgt het begrip 'ziekenhuisverpleging' niet tot discussie. Wel is vaak in geschil of sprake is van 'medische verzorging'. Ook verschillen partijen van mening of de medische verzorging verricht wordt door een (erkende) inrichting die wat betreft sociale voorwaarden vergelijkbaar is met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen. Hierbij lijkt vooral van belang of de kosten (grotendeels) worden gedragen door ziekenfondsen e.d.

De bepaling 'sub b' kent een aparte vrijstelling voor nauw samenhangende handelingen. Deze kunnen door een andere ondernemer worden verricht dan de ziekenhuisverpleging of medische verzorging. Tevens kan de afnemer van de nauw samenhangende handelingen een ander zijn dan de afnemer van de ziekenhuisverpleging of medische verzorging. In tegenstelling tot bij ziekenhuisverpleging gaat het bij nauw samenhangende handelingen ten aanzien van medische verzorging alleen om diensten, niet om goederenleveringen. Door de invulling van het HvJ zullen de prestaties eerder als medische verzorging zijn aan te merken dan als nauw samenhangende handelingen. In de praktijk heeft de aparte vrijstelling voor met medische verzorging nauw samenhangende handelingen daarmee zijn toegevoegde waarde verloren.

Lidstaten kunnen facultatieve voorwaarden stellen. Naar mijn mening is het logisch om bepaalde facultatieve voorwaarden in combinatie te stellen en een combinatie van bepaalde andere voorwaarden juist niet. Ik heb niet onderzocht hoe lidstaten de facultatieve voorwaarden toepassen. Ingeval lidstaten de voorwaarde stellen dat geen winst beoogd mag worden, lijken natuurlijke personen uitgesloten te worden van de vrijstelling 'sub b'.

Ook bij de medische vrijstelling 'sub c' is het begrip 'medische verzorging' een voorwaarde die tot discussie kan leiden. Verder speelt in deze bepaling de vraag of de dienstverlener een paramedisch beroep uitoefent, dat wil zeggen dat de persoon zich wel bezighoudt met geneeskunde maar niet erkend is als arts. De lidstaten hebben een eigen beoordelingsvrijheid om vast te stellen of medische dienstverleners aangemerkt kunnen worden als paramedici. Die beoordelingsvrijheid wordt in de praktijk echter behoorlijk ingeperkt door het neutraliteitsbeginsel.

¹⁰⁵ HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters):

"... moet worden benadrukt dat medische verzorging die niet voldoet aan alle voorwaarden voor de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn principieel niet is uitgesloten van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van dezelfde richtlijn."

De oudere rechtspraak van het HvJ laat de toepasselijkheid van de twee medische vrijstellingen afhangen van de plaats waar de medische zorg verleend wordt. Op grond van recente arresten lijkt dit genuanceerder te liggen. Medische verzorging die binnen een ziekenhuis plaatsvindt, kan bijvoorbeeld onder de vrijstelling 'sub c' vallen als de verzorging verstrekt wordt door artsen die onafhankelijk van het ziekenhuis handelen. En als de diensten van medische verzorging niet voldoen aan de voorwaarden van de vrijstelling 'sub b', kunnen de prestaties nog getoetst worden aan de voorwaarden van de vrijstelling 'sub c'.

3. Medische laboratoria

In onderdeel 3 geef ik eerst enkele relevante beschrijvingen van ziekenhuizen en medische laboratoria in Nederland. Daarna zet ik de rechtspraak van het HvJ over medische laboratoria op een rij. Vervolgens ga ik de voorwaarden af die getoetst moeten worden bij de vraag of de prestaties van medische laboratoria onder een medische vrijstelling kunnen vallen. Tevens geef ik een beschouwing over de vrijstelling 'sub b' ten opzichte van de vrijstelling 'sub c' met betrekking tot medische laboratoria. Als laatste ga ik bij diverse situaties na welke vrijstellingen van toepassing kunnen zijn en onder welke voorwaarden.

3.1 Feitelijke beschrijving van ziekenhuizen en laboratoria in Nederland

Nederland kent diverse soorten ziekenhuizen: publiekrechtelijk, privaatrechtelijk, wel of niet winst-beogend (commercieel). In Nederland zijn de meeste ziekenhuizen geen publiekrechtelijke lichamen. Alleen de academische ziekenhuizen die zijn verbonden aan de Rijksuniversiteiten Groningen, Utrecht, Amsterdam, Leiden, Rotterdam en Maastricht zijn publiekrechtelijke organisaties die verantwoording afleggen aan de overheid. Daarentegen zijn, onder invloed van de marktwerking in de zorg, de laatste jaren steeds meer commerciële ziekenhuizen en klinieken ontstaan.

Medische laboratoria zijn laboratoria die zich specifiek op de gezondheidszorg richten. Laboratoriumdiagnostiek speelt bij het stellen van een diagnose een belangrijke rol. Om laboratoriumonderzoek te kunnen doen, is lichaamsmateriaal nodig, zoals bloed, urine of weefsel. Dit wordt bij de patiënt afgenomen en buiten de patiënt onderzocht.

In Nederland is er een netwerk van kleinschalige laboratoria die een nauwe band hebben met ziekenhuizen, UMC's en GGD-en. Aan deze laboratoria zijn arts-microbiologen verbonden. In tegenstelling tot een (medisch) microbioloog is een arts-microbioloog een medisch specialist die zich na een studie geneeskunde gespecialiseerd heeft in microbiologie. Naast voornoemde laboratoria bestaan er ook commerciële laboratoria die veelal, dankzij hun schaalgrootte, meer en goedkoper kunnen testen.¹⁰⁶

Medische laboratoria in Nederland staan onder toezicht van de Inspectie voor de Gezondheidszorg en Jeugd (IGJ). Een vereiste voor dit toezicht is dat een laboratorium beschikt over een certificaat van het Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieu (RIVM) (bewijs voor betrouwbare testresultaten) en een ISO-accreditatie van de Raad voor Accreditatie (RvA). In verband met de betrouwbaarheid van coronatesten wil het RIVM dat er altijd een BIG-geregistreerd persoon aanwezig is in een teststraat.¹⁰⁷ Op commerciële

¹⁰⁶ Eelke van Ark en Jan-Hein Strop, Hoe 'testen, testen, testen' stukliep op een muur van eigenbelang, Follow the Money, 11 september 2020

¹⁰⁷ Website GGD Hollands Midden, 21 oktober 2020, Waarschuwing voor commerciële coronatesten.

testbedrijven die geen certificaat en geen accreditatie hebben, wordt geen controle uitgeoefend;¹⁰⁸ in ieder geval niet door IGJ (toevoeging van mij; CH).

Iemand die zich op het coronavirus laat testen via de GGD of de huisarts, hoeft dit niet zelf te betalen. De kosten van een test die wordt uitgevoerd door de GGD, worden betaald uit het Openbare Gezondheidszorg-budget. Huisartskosten vallen onder de basiszorgverzekering. Bij een coronatest in een ziekenhuis, een GGZ-instelling of een instelling voor eerstelijnsverblijf, worden de kosten ook vergoed uit de basiszorgverzekering, maar geldt wel het eigen risico. De kosten voor een (preventieve) test bij een commercieel bedrijf vallen niet onder de zorgverzekering.¹⁰⁹

Ik heb een factuur onder ogen gehad van een medisch laboratorium dat niet verbonden is aan een ziekenhuis of GGD. Het is mij niet bekend of dit laboratorium winst beoogt. Op deze factuur staat het volgende vermeld:

COVID-19 PCR test	€ 60
Afreisdocument	€ 25
Subtotaal	€ 85
Btw	€ 0
Totaal	€ 85

Voor dit medische onderzoek is het belasting tarief 0% op basis van de uitsluitingen bepaald in art. 11, sub 1G van de "Wet Omzetbelasting".

3.2 Rechtspraak van HvJ over medische laboratoria

Arrest D¹¹⁰

Een arts stelt door middel van biologische analyses de biologische verwantschap van individuen vast. Dit is volgens het HvJ geen gezondheidkundige verzorging van de mens in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn vanwege het ontbreken van een therapeutisch doel. De verwijzende rechter heeft in zijn prejudiciële vragen enkel artikel 13, A, lid 1, sub c, genoemd, waarschijnlijk omdat de diensten werden uitgevoerd door een ondernemer die een natuurlijke persoon was met de hoedanigheid van arts.

Arrest Commissie/Frankrijk¹¹¹

Laboratoria analyseren monsters van patiënten. Volgens een eensluidend standpunt van partijen kunnen deze handelingen onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vallen, zodat het HvJ hierover geen expliciet oordeel heeft gegeven. Het HvJ oordeelde dat de monsterneming en de overdracht van het monster aan een gespecialiseerd laboratorium handelingen zijn die nauw met de analyse samenhangen, zodat zij onder dezelfde belastingregeling moeten vallen als de analyse.

Arrest L.u.P.¹¹²

Een onderneming (GmbH) verricht medische analyses, onder meer voor (andere) laboratoria. Die laboratoria krijgen de opdrachten van huisartsen die de analyses hebben

¹⁰⁸ Website RTL Nieuws, 25 september 2020, Betalen voor een coronatest: sneller, maar ook betrouwbaar?

¹⁰⁹ rijksoverheid.nl, ggdghor.nl, independer.nl

¹¹⁰ HvJ 14 september 2000, C-384/98, ECLI:EU:C:2000:444 (D)

¹¹¹ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

¹¹² HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

voorgeschreven in het kader van de zorg die zij verlenen. De onderneming heeft één vennoot; zij is een arts-bioloog. In de aanloop naar zijn vraag houdt de verwijzende rechter de mogelijkheid open dat de diensten onder artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn vallen. In de uiteindelijke prejudiciële vraag komt enkel artikel 13, A, lid 1, sub b, aan de orde. Het HvJ oordeelde als volgt. Medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben, kunnen ‘medische verzorging’ zijn in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn of ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c. Omdat de medische analyses worden uitgevoerd buiten de praktijk van de huisarts, die deze voorschrijft, moet worden onderzocht of de analyses onder ‘sub b’ kunnen vallen. Het laboratorium moet worden beschouwd als een inrichting ‘van dezelfde aard’ als ‘ziekenhuizen’ en ‘centra voor medische verzorging en diagnose’. Om voor de vrijstelling in aanmerking te komen moet het privaatrechtelijk laboratorium wel voldoen aan de voorwaarden die lidstaten kunnen stellen aan ‘andere naar behoren erkende inrichtingen’. Dit zijn de voorwaarden in het kader van de erkenning én de facultatieve voorwaarden op grond van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

Arrest CopyGene¹¹³

Een particuliere stamcelbank (een privaatrechtelijke instelling) in Denemarken biedt toekomstige ouders diensten aan van inzameling, transport en analyse van navelstrengbloed van pasgeborenen, en cryopreservatie (invriezing) en bewaring van navelstrengstamcellen met het oog op gebruik van die stamcellen voor de behandeling van een ernstige ziekte van het kind. De vraag betrof of sprake was van handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Geen van de partijen heeft gesuggereerd dat de in geschil zijnde activiteiten zelf onder het begrip ‘medische verzorging’ vallen. Het HvJ oordeelde dat ingeval de verwijzende rechter tot de bevinding komt dat de analyse van navelstrengbloed ertoe strekt een medische diagnose mogelijk te maken, er sprake is van verzorging die onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kan vallen, mits is voldaan aan de overige in deze bepaling en in deze richtlijn gestelde voorwaarden. Vervolgens gaat het HvJ in op nauw samenhangende handelingen. Hiervan is geen sprake wanneer de in een ziekenhuis verstrekte medische verzorging, waarmee de activiteiten mogelijkserwijs samenhangen, niet is verricht, noch aan de gang is of wordt overwogen. Wat betreft de voorwaarde van ‘erkende inrichting van dezelfde aard’ oordeelt het HvJ dat de verwijzende rechter moet nagaan of de weigering van de lidstaat in overeenstemming is met het Unierecht en inzonderheid met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Arrest Future Health Technologies¹¹⁴

Een particuliere stamcelbank in het Verenigd Koninkrijk verricht de volgende diensten aan ouders van pasgeborenen: de toezending van een set van gereedschappen voor de inzameling van navelstrengbloed, de analyse en bewerking van dat bloed en, in voorkomend geval, de bewaring van daaruit gewonnen stamcellen. Op deze werkzaamheden wordt rechtstreeks toezicht uitgeoefend door een wetenschapper op het gebied van de klinische geneeskunde. De stamcellen worden ingezameld met het oog op een mogelijk toekomstig gebruik ervan bij de medische behandeling van het kind zelf (autoloog gebruik) of van andere personen (allogeen gebruik). Het laboratorium van de stamcelbank analyseert het navelstrengbloed en wint hieruit de stamcellen. De verwijzende rechter heeft zijn vragen gestoeld op zowel artikel 132, lid 1, sub b, als artikel 132, lid 1, sub c, van de Btw-richtlijn. Het HvJ overweegt dat uit de bewoordingen van de vragen blijkt dat vaststaat dat de stamcelbank moet worden behandeld als een naar behoren erkende inrichting van dezelfde aard als een ziekenhuis of een centrum voor medische verzorging in de zin van artikel 132,

¹¹³ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

¹¹⁴ HvJ 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies)

lid 1, sub b, van de Btw-richtlijn en voorts dat de activiteiten van de stamcelbank worden verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de het Verenigd Koninkrijk in de zin van artikel 132, lid 1, sub c, van de Btw-richtlijn. Het HvJ toetst daarom de uitlegging van het begrip ‘ziekenhuisverpleging en medische verzorging’ in artikel 132, lid 1, sub b, en de uitlegging van het begrip ‘medische verzorging’ in artikel 132, lid 1, sub c. Hiervan is bij het samenstel van de activiteiten geen sprake. Wat betreft de analyse van navelstrengbloed zou de conclusie slechts anders luiden, indien die analyse daadwerkelijk ertoe zou strekken een medische diagnose mogelijk te maken. Voor de vraag of de activiteiten kunnen vallen onder nauw samenhangende handelingen zoals bedoeld in artikel 132, lid 1, sub b, van de Btw-richtlijn verwijst het HvJ naar het arrest CopyGene: nee, als gebruik van de stamcellen voor therapeutische doeleinden niet heeft plaatsgevonden, noch aan de gang is of wordt overwogen.

Arrest Verigen¹¹⁵

Een biotechnologische onderneming (AG) is werkzaam op het terrein van de weefselkweek. De onderneming onderzoekt, ontwikkelt, produceert en verkoopt technologische procedés voor de diagnose en therapie van weefselziekten bij de mens, in het bijzonder kraakbeenziekten. Het geding betreft handelingen waarbij kraakbeencellen worden vermeerderd met het oog op reïmplantatie bij de patiënt. De handelingen in het laboratorium worden uitgevoerd door biotechnische of medisch-technische assistenten. De ontvangers van deze diensten zijn artsen of ziekenhuizen. De verwijzende rechter heeft onder meer gevraagd of het isoleren van gewrichtskraakbeencellen uit bij de mens afgenomen kraakbeenmateriaal en de daaropvolgende celvermeerdering ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn vormen, wanneer de door de celvermeerdering gewonnen cellen weer bij de donor worden geïmplant. Het HvJ overweegt dat het procedé van afnemen van kraakbeenmateriaal om daaruit cellen te isoleren die zullen worden vermeerderd en bij een patiënt gereïmplant, in zijn geheel beschouwd een therapeutisch doel heeft. Daarbij maakt het overigens niet uit of de (vermeerderde) cellen worden geïmplant bij de patiënt bij wie de cellen zijn afgenomen of bij een derde. Hoewel de door de onderneming verrichte diensten alleen een onderdeel van het procedé vormen, zijn zij een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. Deze diensten zijn daarom aan te merken als ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’. Dat niet als arts opgeleid laboratoriumpersoneel deze diensten verricht, is irrelevant, daar gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard niet in alle onderdelen door medisch personeel hoeft te worden verricht.

Arrest Wolf-Henning Peters¹¹⁶

De hoofdpersoon is een in klinische chemie en laboratoriumdiagnostiek gespecialiseerde arts. Hij verleent diensten aan een onderneming die laboratoriumwerkzaamheden verricht voor vrijgevestigde artsen, revalidatieklinieken en ziekenhuizen. Deze diensten bestaan onder meer uit medisch onderzoek ten behoeve van medische laboratoriumdiagnoses. De verwijzende rechter stelde de vraag of de situatie beoordeeld moet worden op basis van artikel 132, lid 1, sub c, of op basis van artikel 132, lid 1, sub b, van de Btw-richtlijn. Ingeval artikel 132, lid 1, sub c, van toepassing is, vroeg de verwijzende rechter of de voorwaarde geldt dat sprake is van een vertrouwensrelatie tussen de arts en de behandelde persoon. Niet in geschil was dat sprake is van ‘medische verzorging’ in de zin van beide bepalingen. Het HvJ oordeelde dat medische verzorging die niet voldoet aan alle voorwaarden voor de Btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub b, principieel niet is uitgesloten van en kan vallen

¹¹⁵ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

¹¹⁶ HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub c. En tevens dat voor toepassing van de vrijstelling ex artikel 132, lid 1, sub c, van de Btw-richtlijn niet vereist is dat de medische verzorging wordt verleend in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de zorgverstrekker en de behandelde persoon.

3.3 Voorwaarden

In dit onderdeel ga ik de voorwaarden af die getoetst moeten worden bij de vraag of de prestaties van medische laboratoria onder een medische vrijstelling kunnen vallen.

3.3.1 Medische verzorging

Uit het arrest D¹¹⁷ volgt dat voor toepassing van de medische vrijstelling bij een medisch laboratorium allereerst moet worden vastgesteld of de medische analyse een therapeutisch doel dient. Het enkele feit dat sprake is van een biologische analyse door een arts is niet voldoende.

De dienst van een laboratorium kan zowel voor het nemen van een monster als voor de analyse van het monster onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vallen, blijkt uit het arrest Commissie/Frankrijk.¹¹⁸ Kanttekening is dat het HvJ hierover geen oordeel heeft gegeven; partijen waren het op dit punt al eens.

In het arrest L.u.P.¹¹⁹ oordeelde het HvJ dat medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben, ‘medische verzorging’ in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, of ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn kunnen zijn.

In onderdeel 2.2.3.1 heb ik het arrest X-GmbH¹²⁰ genoemd, waaruit blijkt dat voor de vaststelling of sprake is van ‘medische verzorging’ niet beslissend is dat er vóór de consultatie geen medisch voorschrift is verstrekt of dat er na die consultatie geen concrete medische behandeling heeft plaatsgevonden.

3.3.2 Nauw samenhangende handelingen

In het arrest Commissie/Frankrijk¹²¹ was in geschil of de overdracht van het monster van het ene laboratorium naar het andere een vrijgestelde prestatie is. Het HvJ oordeelde dat de monsterneming en de overdracht van het monster aan een gespecialiseerd laboratorium handelingen zijn die nauw met de analyse samenhangen, zodat zij onder dezelfde belastingregeling moeten vallen als de analyse.

Zoals ik onder 2.2.2.4 heb vermeld, volgt uit het arrest L.u.P.¹²² dat alleen sprake kan zijn van nauw samenhangende handelingen als de diensten niet al onder het begrip ‘medische verzorging’ vallen.

¹¹⁷ HvJ 14 september 2000, C-384/98, ECLI:EU:C:2000:444 (D)

¹¹⁸ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

¹¹⁹ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

¹²⁰ HvJ 5 maart 2020, C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169 (X-GmbH)

¹²¹ HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (Commissie/Frankrijk)

¹²² HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

3.3.3 (Erkende) inrichtingen

In het arrest L.u.P.¹²³ heeft het HvJ diverse overwegingen gewijd aan 'erkende inrichtingen': Omdat medische analyses gelet op hun therapeutische doel vallen onder het begrip 'medische verzorging' van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, moet een laboratorium worden beschouwd als een inrichting 'van dezelfde aard' als 'ziekenhuizen' en 'centra voor medische verzorging en diagnose'. En ook: Nu privaatrechtelijke laboratoria vallen onder het begrip 'andere ... inrichtingen van dezelfde aard' moeten zij 'naar behoren erkend' zijn om voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn in aanmerking te komen.

Wat betreft de erkenning geldt voor medische laboratoria hetzelfde als voor andere inrichtingen. Zoals ik in onderdeel 2.3.2 heb opgemerkt, lijkt het vooral van belang of de kosten van de medische analyses (grotendeels) worden gedragen door ziekenfondsen e.d. Daarnaast kunnen de lidstaten aan inrichtingen nog facultatieve aanvullende voorwaarden stellen.

3.3.4 Gekwalificeerd gezondheidspersoneel

Dat de analysediensten niet noodzakelijkerwijs verricht hoeven te worden door gekwalificeerd gezondheidspersoneel, valt te ontleen aan de volgende arresten. In het arrest CopyGene¹²⁴ noemt het HvJ onder meer bioanalisten en in het arrest Verigen¹²⁵ bleek uit de feiten dat de handelingen in het laboratorium uitgevoerd werden door biotechnische of medisch-technische assistenten. Wel lijkt uit het arrest Dornier¹²⁶ te volgen dat de prestaties onder verantwoordelijkheid van een (para)medisch beroepsbeoefenaar moeten plaatsvinden (zie onderdeel 2.2.3.2). Het arrest Solleveld¹²⁷ brengt hierop een nuancering aan. De vrijstelling is toch van toepassing als een medisch dienstverlener gelet op zijn beroepsopleiding een kwalitatief vergelijkbare medische dienst verricht als een (para)medicus.

3.3.5 Contractuele relatie met patiënt

De medische vrijstelling is niet beperkt tot medische analyses die door laboratoria voor rekening van de patiënt worden uitgevoerd in het kader van een rechtstreekse contractuele relatie met de patiënt, oordeelde het HvJ in het arrest L.u.P.¹²⁸

3.3.6 Vertrouwensrelatie met patiënt

In het kader van medische verzorging is de aanwezigheid van een vertrouwensrelatie tussen een zorgverstrekker en de patiënt geen voorwaarde voor toepassing van een medische

¹²³ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

¹²⁴ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

¹²⁵ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

¹²⁶ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

¹²⁷ HvJ 27 april 2006, C-443/04 en 444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld en Van den Hout-Van Eijsbergen)

¹²⁸ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

vrijstelling. Het HvJ heeft dit expliciet bepaald voor de vrijstelling 'sub c'.¹²⁹ Bij de vrijstelling 'sub b' is dit aspect überhaupt nooit aan de orde geweest in de rechtspraak van het HvJ.

3.4 Medische vrijstelling 'sub b' of 'sub c'

Zoals in onderdeel 3.3.1 is vermeld, oordeelde het HvJ in het arrest L.u.P.¹³⁰ dat medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben, 'medische verzorging' in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, of 'gezondheidskundige verzorging van de mens' in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn kunnen zijn. Dit wordt bevestigd in het recente arrest Wolf-Henning Peters.¹³¹

Uit het in onderdeel 3.2 opgenomen overzicht van de rechtspraak van het HvJ wordt niet duidelijk in welke gevallen de diensten van een medisch laboratorium onder 'sub b' van de richtlijn vallen en wanneer onder 'sub c'. Het HvJ sluit in vrijwel alle gevallen aan bij de bepaling die de verwijzende rechter in zijn prejudiciële vragen vermeldt. Dit is alleen anders in het arrest L.u.P.¹³² (zie ook mijn beschouwing hierover in onderdeel 2.2.4.1). Het lijkt erop dat verwijzende rechters de keuze voor de vrijstelling 'sub b' respectievelijk 'sub c' laten afhangen van het feit of de ondernemer een rechtspersoon respectievelijk een natuurlijke persoon is. Uit het arrest Gregg¹³³ (zie onderdeel 2.2.2.3) en het arrest Kügler¹³⁴ (zie onderdeel 2.2.3) volgt dat dit niet juist is.

Uit het arrest Wolf-Henning Peters¹³⁵ maak ik op dat de diensten van een medisch laboratorium onder de vrijstelling 'sub c' kunnen vallen, indien niet voldaan wordt aan de voorwaarden van de vrijstelling 'sub b'.

3.5 Beoordeling van diverse situaties

Er zijn diverse situaties denkbaar.

1. Een medisch laboratorium wordt ingeschakeld door een inrichting waar de patiënt intramuraal wordt verzorgd of verpleegd.
2. Een medisch laboratorium wordt ingeschakeld door een medicus of paramedicus die de patiënt extramuraal verzorgt.
3. Een medisch laboratorium wordt ingeschakeld door de patiënt op eigen initiatief.

Naar mijn mening leidt de beoordeling van deze drie situaties tot gelijke uitkomsten. Ten eerste omdat een contractuele relatie tussen laboratorium en patiënt niet vereist is voor toepassing van een medische vrijstelling. Ten tweede vanwege het feit dat voor het begrip 'medische verzorging' niet beslissend is dat er vóór de consultatie (van het laboratorium) een medisch voorschrift is verstrekt of dat er na de consultatie een concrete medische behandeling heeft plaatsgevonden. Ten derde aangezien de plaats waar de analyses worden uitgevoerd, niet relevant is voor een Btw-regeling. En ten vierde omdat een medische analyse door een laboratorium niet hetzelfde procedé is als de medische verzorging van het ziekenhuis of van de (para)medicus, die de opdracht heeft gegeven voor

¹²⁹ HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

¹³⁰ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

¹³¹ HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

¹³² HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

¹³³ HvJ 7 september 1999, C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390 (Gregg)

¹³⁴ HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler)

¹³⁵ HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

de analyse. Dat laatste punt is naar mijn mening relevant, omdat zonder hetzelfde procedé het Verigen-criterium niet van toepassing is. Kortgezegd, de handelingen van het laboratorium kunnen dan niet meegetrokken worden in de vrijgestelde diensten van het ziekenhuis of de (para)medicus. Een gelijke uitkomst van de drie situaties leidt ertoe dat de fiscale neutraliteit geborgd is.

Voor alle drie de situaties geldt mijns inziens het volgende.

Allereerst moet worden vastgesteld of de medische analyse een therapeutisch doel dient. Dit is het geval als medische analyses preventieve observatie en/of preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben. In de situatie dat de analyse verricht wordt op verzoek van een inrichting of van een (para)medicus, zal vrijwel zeker sprake zijn van 'medische verzorging'. In het arrest Peter d'Ambrumenil¹³⁶ is onder meer geoordeeld over medische diensten bestaande in het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, op verzoek van werkgevers of verzekeraars. Volgens het HvJ geldt de medische vrijstelling wanneer die diensten hoofdzakelijk tot doel hebben de gezondheid van de betrokkene te beschermen. Hoewel derden ook een belang kunnen hebben bij zulke medische analyses, ligt het grootste belang naar mijn mening bij de betrokkene zelf, namelijk de vaststelling of hij ziek is of niet.

Om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling 'sub b' moet het laboratorium een inrichting zijn van dezelfde aard als een publiekrechtelijk lichaam, een ziekenhuis e.d. Dat is volgens het HvJ het geval. Vervolgens dient nagegaan te worden of de inrichting 'naar behoren erkend' is. Daarbij spelen sociale (financiële) factoren een rol, bijvoorbeeld vergoeding van de kosten door ziekenfondsen e.d. Afhankelijk van de wetgeving van de lidstaat kunnen tevens facultatieve voorwaarden gelden, bijvoorbeeld dat de inrichting geen winst beoogt.

Ingeval het laboratorium niet aan de (facultatieve) voorwaarden van de vrijstelling 'sub b' voldoet, kan de vrijstelling 'sub c' nog aan de orde zijn. Daarvoor is in beginsel vereist dat de analysediensten verricht worden door of onder verantwoordelijkheid van gekwalificeerd gezondheidspersoneel. Aan deze voorwaarde is voldaan als in het laboratorium een (para)medicus werkt onder wiens verantwoordelijkheid de analyses plaatsvinden. Als dit niet het geval is, kan toch voldaan worden aan de voorwaarden van de vrijstelling 'sub c'. Namelijk in het geval dat de diensten door of onder verantwoordelijkheid worden verricht van een medisch dienstverlener die gelet op zijn beroepsopleiding en ervaring een kwalitatief vergelijkbare medische dienst verricht als een (para)medicus. Ik kan me voorstellen dat de medische analyses van een (medisch) microbioloog kwalitatief vergelijkbaar zijn met die van een arts-microbioloog.

Alleen in de situatie dat de handeling van een medisch laboratorium niet aangemerkt kan worden als 'medische verzorging' (bijvoorbeeld de overdracht van een monster of het onderzoek van lichaamsmateriaal voor een mogelijk toekomstige behandeling), kan nog een toets plaatsvinden van de aparte vrijstelling 'sub b' betreffende nauw samenhangende handelingen. Gezien de voorwaarden die het HvJ stelt aan 'nauw samenhangende handelingen' bij medische verzorging, is deze aparte vrijstelling naar mijn mening alleen aan de orde als de handelingen nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging. In dat geval hoeft het laboratorium niet te voldoen aan de voorwaarden van 'erkende inrichting'. Ik kan me echter geen situatie voorstellen dat een medische analyse nauw samenhangt met ziekenhuisverpleging en toch geen 'medische verzorging' betreft.

¹³⁶ HvJ 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (Peter d'Ambrumenil)

In onderdeel 3.1 heb ik een factuur beschreven van een medisch laboratorium dat niet verbonden is aan een ziekenhuis of GGD. Deze belastingplichtige past op zijn dienst van de medische analyse (COVID-19 PCR test) de Nederlandse medische vrijstelling toe die overeenkomt met de richtlijn vrijstelling 'sub c'. Zoals ik hiervoor betoogd heb, is dit naar mijn mening mogelijk. Interessant is nog de vraag of een medische vrijstelling ook kan gelden voor de dienst betreffende het Afreisdocument. Het antwoord luidt bevestigend ingeval het afreisdocument hoofdzakelijk tot doel heeft de gezondheid van de betrokkene te beschermen (zie het arrest Peter d'Ambrumenil¹³⁷ waarin onder meer geoordeeld is over het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid om te reizen). Als dat niet het geval is, lijkt mij sprake van een aparte prestatie die voor de modale consument een doel op zich is, waardoor deze aparte prestatie niet het fiscale lot van de COVID-19-test deelt. Voor de aparte prestatie van het Afreisdocument zal geen andere vrijstelling van toepassing zijn, waardoor deze prestatie dan belast is.

3.6 Tussenconclusie

In dit onderdeel geef ik mijn conclusie weer ten aanzien van de toepasselijkheid van de medische vrijstellingen in de richtlijn op diensten van medische laboratoria.

De diensten van een medisch laboratorium kunnen meestal aangemerkt worden als medische verzorging, namelijk als sprake is van preventieve observatie en/of preventief onderzoek van de patiënt. In dat geval is ook vrijwel altijd een medische vrijstelling van toepassing.

Voor de vrijstelling 'sub b' moet het laboratorium voldoen aan het 'erkenningsvereiste'. Dit is naar mijn mening het geval als de kosten voor de medische analyse grotendeels vergoed worden door ziekenfondsen e.d. De belangrijkste oorzaak dat de diensten van een medisch laboratorium niet kunnen delen in de vrijstelling 'sub b', is de omstandigheid dat een lidstaat één of meer aanvullende facultatieve voorwaarden heeft gesteld, waar het laboratorium niet aan voldoet. Bijvoorbeeld dat geen winst beoogd mag worden.

Voor de vrijstelling 'sub c' moeten de analysediensten verricht worden door of onder verantwoordelijkheid van gekwalificeerd gezondheidspersoneel. Daarvan is sprake bij (para)medici en bij beroepsbeoefenaren die gelet op hun beroepsopleiding en ervaring kwalitatief vergelijkbare medische analysediensten verrichten als (para)medici. Dat lijkt mij het geval als een (medisch) microbioloog werkzaam is in het laboratorium.

4. Nederlandse wet- en regelgeving en rechtspraak

In dit onderdeel ga ik kort in op de wet- en regelgeving in Nederland en behandel ik Nederlandse rechtspraak die relevant kan zijn voor medische laboratoria.

4.1 Nederlandse wetgeving

Net als de richtlijn kent de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) twee artikelen waarin een medische vrijstelling wordt geregeld: artikel 11, lid 1, onder c, en artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a. Deze luiden:

¹³⁷ HvJ 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (Peter d'Ambrumenil)

“Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

...

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

...

g.1°.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;

...”

Artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB stelt vrij het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen. De wet geeft geen beschrijving van het begrip ‘inrichting’. In artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB is, net als in de bepaling van de richtlijn, opgenomen dat nauw samenhangende handelingen ook onder de vrijstelling vallen. De Nederlandse bepaling vermeldt een aantal voorbeelden van nauw samenhangende handelingen, namelijk het verstrekken van spijsen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan de personen die in de inrichting zijn opgenomen. De Nederlandse wetgever heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid van artikel 133 van de Btw-richtlijn om een extra voorwaarde te stellen: op grond van artikel 11, lid 3, van de Wet OB is de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, alleen van toepassing als de ondernemer geen winst beoogt.

Artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a, van de Wet OB verwoordt de vrijstelling voor diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep. Wat betreft het voor (para)medici vereiste kwaliteitsniveau heeft de Nederlandse wetgever aansluiting gezocht bij de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (hierna: Wet BIG).

4.2 Nederlandse regelgeving

De belangrijkste besluiten die de staatssecretaris heeft uitgevaardigd over de medische vrijstellingen, zijn:

- het besluit ‘Omzetbelasting: verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen’ (hierna genoemd: besluit ‘verzorging en verpleging’);¹³⁸
- het besluit ‘Omzetbelasting, vrijstelling; artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g, onder 1°, Wet op de omzetbelasting 1968’ (hierna genoemd: besluit ‘vrijstelling onderdeel g’).¹³⁹

De inhoud van beide besluiten wijkt in principe niet af van het Unierecht en de rechtspraak van het HvJ over de medische vrijstellingen. De staatssecretaris verwijst in beide besluiten naar diverse arresten van het HvJ.

In het besluit ‘verzorging en verpleging’ geeft de staatssecretaris voorbeelden van inrichtingen. Gezien de zinsnede ‘en dergelijke inrichtingen’ is dit geen limitatieve opsomming. Een nadere toelichting wanneer sprake is van een inrichting die gebruik kan maken van de vrijstelling, ontbreekt. De Nederlandse wet- en regelgeving kent dus geen formele of informele erkenningsprocedure.

¹³⁸ Besluit Omzetbelasting: verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen, 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, gewijzigd bij besluit van 14 december 2018, nr. 2018-12854

¹³⁹ Besluit Omzetbelasting, vrijstelling; artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g, onder 1°, Wet op de omzetbelasting 1968, 29 maart 2016, nr. BLKB2016/433M

De staatssecretaris heeft in het besluit ‘verzorging en verpleging’ onder voorwaarden goedgekeurd dat commerciële zorginrichtingen gebruik kunnen maken van de medische vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB.

Vroon is van mening¹⁴⁰ dat de goedkeuring van de staatssecretaris voor commerciële instellingen een invulling is van het begrip ‘sociale voorwaarden’ in ‘sub b’ van de richtlijn. Zijns inziens is in deze goedkeuring rekening gehouden met de nationale marktomstandigheden die commerciële instellingen beletten daadwerkelijk af te wijken van de situatie van niet-winstbeogende instellingen. Ik merk op dat het wel een beperkte invulling van het begrip ‘sociale voorwaarden’ is. De goedkeuring geldt namelijk alleen voor commerciële zorginrichtingen die zich bezighouden met de verzorging en verpleging van in die inrichtingen opgenomen hulpbehoevende personen. Dat andersoortige commerciële inrichtingen geen gebruik kunnen maken van de medische vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB levert mogelijk strijd op met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Wellicht kunnen zij met een beroep op dit beginsel gelijke behandeling afdwingen.

Verder noemt de staatssecretaris in het besluit ‘verzorging en verpleging’ het arrest Verigen¹⁴¹ met betrekking tot uitbestede diensten aan een derde. Daarbij merkt hij op dat niet van belang is of de derde een medisch dienstverlener is, met verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad over de medisch tatoeëerder¹⁴² (zie onderdeel 4.3). In het besluit ‘vrijstelling onderdeel g’ gaat de staatssecretaris niet in op de kwestie of sprake moet zijn van een medisch dienstverlener.

De staatssecretaris wijdt in het besluit ‘verzorging en verpleging’ een aparte paragraaf aan laboratoria. Daarin beschrijft hij enkele oordelen van het HvJ, waaronder het oordeel dat een laboratorium een inrichting van dezelfde aard is als een ziekenhuis of een centrum voor medische verzorging en diagnose als genoemd in artikel 132, lid 1, sub b, van de Btw-richtlijn. De volgende beschrijving is ‘eigen werk’ van de staatssecretaris:

“Onder medische analyses wordt mede verstaan het analyseren door laboratoria van cardiologische gegevens die zijn verkregen via een zogenoemde holter of een vergelijkbaar apparaat. De vrijstelling geldt ook voor het advies waarvan de laboratoria de analyse zo nodig voorzien. De vrijstelling is ook van toepassing op prestaties die laboratoria verrichten als zij worden ingeschakeld ten behoeve van de feitelijke bestrijding van infectieziekten in het kader van de publieke gezondheidszorg.”

In het besluit ‘vrijstelling onderdeel g’ heeft de staatssecretaris, naar aanleiding van rechtspraak van het HvJ¹⁴³ en de Hoge Raad,¹⁴⁴ aangegeven onder welke voorwaarden de vrijstelling van toepassing is bij medische beroepsbeoefenaren die niet onder het bereik van de Wet BIG vallen en voor Wet BIG-beroepsbeoefenaren die zich buiten hun deskundigheidsgebied bezighouden met gezondheidskundige verzorging van de mens.

In het besluit ‘vrijstelling onderdeel g’ gaat de staatssecretaris tevens in op internetconsulten. In zijn visie vallen internetconsulten niet onder de vrijstelling, tenzij deze voldoen aan de door de Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot bevordering der Geneeskunst opgestelde richtlijnen. De vrijstelling is alleen van toepassing als de gezondheidskundige dienst persoonlijk en rechtstreeks wordt verricht aan de individuele patiënt. Daarvan is sprake als er contact is tussen de medische beroepsbeoefenaar en de patiënt. Dat contact kan

¹⁴⁰ Toon Vroon, “Min of meer duidelijk”, BtwBrief 2020/35

¹⁴¹ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

¹⁴² Hoge Raad, 19 april 2013, nr. 12/00243, ECLI:NL:HR:2013:BY1252 (medisch tatoeëerder)

¹⁴³ HvJ 27 april 2006, C-443/04 en 444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld en Van den Hout-Van Eijsbergen)

¹⁴⁴ HR 27 maart 2015, nr. 13/02667, ECLI:NL:HR:2015:744

plaatsvinden in de spreekkamer, telefonisch maar ook langs elektronische weg. Dit Nederlandse standpunt komt overeen met het onlangs gewezen arrest X-mbH.¹⁴⁵

In 2020 heeft de staatssecretaris in verband met de coronacrisis een besluit uitgevaardigd, welk besluit nu twee keer geactualiseerd is.¹⁴⁶ In dit besluit zijn goedkeuringen opgenomen over onder meer COVID-19-testkits en over de dienst bestaande uit het afnemen en/of uitvoeren van de test met deze testkits. De relevante passages uit het laatst geactualiseerde besluit luiden:

“... De levering van testkits is belast tegen het algemene btw-tarief. De dienst bestaande uit het tegen vergoeding ... testen is belast tegen het algemene tarief, tenzij deze onderdeel is van een vrijgestelde medische dienstverlening zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel c, f, of g, Wet OB. De Btw-richtlijn 2006/112 geeft lidstaten nu tijdelijk de mogelijkheid tot introductie van een nultarief voor de levering van ... COVID-19 testkits en de diensten bestaande uit het ... testen met deze hulpmiddelen. Nederland maakt gebruik van deze mogelijkheid met een tijdelijke goedkeuring. Deze maatregel beoogt te voorkomen dat de btw een belemmering vormt voor de levering en het gebruik van ... testkits.

De goedkeuringen kunnen met terugwerkende kracht worden toegepast met ingang van 21 december 2020 en gelden tot en met 31 maart 2021.

...
Ik keur goed dat geen btw wordt geheven ter zake van de levering van COVID-19-in-vitrodiagnostiek en de dienst bestaande uit het afnemen en/of uitvoeren van de test met deze testkits.

Het begrip COVID-19-in-vitrodiagnostiek moet worden uitgelegd als testkits die geschikt zijn voor en gebruikt worden bij de detectie van het SARS-CoV-2-virus. Daarbij moet het gaan om testkits die op het moment van levering voldoen aan hetgeen is voorgeschreven in de op dat moment actuele versie van de LCI-richtlijn COVID-19 van het RIVM en meer in het bijzonder in de bij die richtlijn behorende bijlage ‘Aanvullende informatie diagnostiek COVID-19.

Als van deze goedkeuring gebruik wordt gemaakt geldt het volgende. De levering van COVID-19-in-vitrodiagnostiek en de dienst van het testen met deze testkits is belast met 0% btw, tenzij ter zake van het testen een vrijstelling van toepassing is. Als de ondernemer het nultarief toepast, heeft hij recht op aftrek van de hieraan toerekenbare voorbelasting.”

4.3 Nederlandse rechtspraak

Ik heb nauwelijks Nederlandse rechtspraak gevonden over medische laboratoria. Hierna behandel ik een hofuitspraak over een streeklaboratorium en enige rechtspraak over de hoedanigheid van de dienstverrichter van de medische dienst.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft in 2005 uitspraak gedaan over toepassing van een medische vrijstelling op de activiteiten van een streeklaboratorium.¹⁴⁷ Belanghebbende verrichtte medisch microbiologisch onderzoek in een door haar geëxploiteerd laboratorium voor medische microbiologie. Aan het laboratorium was een arts-microbioloog verbonden, die eindverantwoordelijk was voor het resultaat van het onderzoek. Het hof oordeelde dat de activiteiten van het streeklaboratorium vrijgesteld waren op grond van artikel 11, lid 1, onder g, van de Wet OB. Het hof baseerde zijn oordeel op het arrest Kügler,¹⁴⁸ waaruit volgt dat de Europese medische vrijstelling ‘sub c’ geldt voor (kwalificerende) medische diensten die buiten het kader van een ziekenhuis worden verricht en dat bedoelde vrijstelling niet afhangt van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de medische of paramedische diensten

¹⁴⁵ HvJ 5 maart 2020, C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169 (X-GmbH)

¹⁴⁶ Besluit Fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis, 21 december 2020, nr. 2020-247116

¹⁴⁷ Hof 's-Hertogenbosch 16 februari 2005, nr. 01/03771, ECLI:NL:GHSHE:2005:AT3316

¹⁴⁸ HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler)

verricht. Ik merk op dat ten tijde van deze uitspraak het arrest L.u.P.¹⁴⁹ nog niet verschenen was. In het arrest L.u.P. heeft het HvJ in 2006 geoordeeld dat de diensten van een medisch laboratorium getoetst moesten worden aan de medische vrijstelling 'sub b'.

In het arrest over de medisch tatoeëerder¹⁵⁰ volgt de Hoge Raad de redenering van het HvJ in het arrest Verigen:¹⁵¹ de beroepsbeoefenaar hoeft onder omstandigheden niet medisch geschoold te zijn. Bijzonder is dat de Hoge Raad met een verwijzing naar r.o. 26 en 27 van het Verigen-arrest zowel artikel 13, A, lid 1, sub b, als artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn noemt.¹⁵² Het HvJ vermeldt in r.o. 27 echter alleen artikel 13, A, lid 1, sub c. De Hoge Raad concludeert dat de diensten van de medisch tatoeëerder voldoen aan de voorwaarden uit het Verigen-arrest en oordeelt dat de diensten vrijgesteld zijn op grond van artikel 11, lid 1, onder c, of artikel 11, lid 1, onder f, van de Wet OB. De Hoge Raad noemt artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a, van de Wet OB in het geheel niet.

In de literatuur is kritiek geuit op voornoemd arrest van de Hoge Raad. Volgens Bijl¹⁵³ was het duidelijker geweest als de Hoge Raad de vrijstelling voor de tatoeëerder op beide medische vrijstellingen had gestoeld. Verder vraagt hij zich af of het reëel is een dienst van een chirurg of een tatoeëerder een dienst van een ziekenhuis te noemen. De vrijstelling 'sub b' van de richtlijn, waar artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB op gebaseerd is, kent immers ook nog het vereiste dat de dienstverrichter een erkende inrichting moet zijn. Van een tatoeëerder kun je, net als van een chirurg, wél stellen dat hij zijn diensten verricht 'in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen' (zoals verwoord in de vrijstelling 'sub c' van de richtlijn), maar niet dat hij een ziekenhuis of dergelijke inrichting is.

Volgens Vroon¹⁵⁴ lijkt het erop dat in het tatoeëerdersarrest de aard van de prestatie minder zwaar weegt dan de plaats waar deze wordt uitgevoerd. In de visie van de Hoge Raad kan de tatoeëerdersdienst binnen de muren van het ziekenhuis vrijgesteld worden uitgevoerd. Vroon kan zich moeilijk voorstellen dat de tatoeëerder zijn diensten onder de medische vrijstelling kan uitvoeren, als de chirurg zijn handelingen zelfstandig verricht in een praktijkruimte in het ziekenhuis.

Ik merk op dat ten tijde van het commentaar van Bijl en Vroon het HvJ zijn arrest Klinikum Dortmund¹⁵⁵ nog niet gewezen had. In dat arrest oordeelde het HvJ dat medische verzorging die binnen een ziekenhuis plaatsvindt, toch onder de vrijstelling 'sub c' kan vallen, namelijk als de verzorging verstrekt wordt door artsen die onafhankelijk maar binnen het ziekenhuis handelen.

¹⁴⁹ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

¹⁵⁰ Hoge Raad, 19 april 2013, nr. 12/00243, ECLI:NL:HR:2013:BY1252 (medisch tatoeëerder)

¹⁵¹ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

¹⁵² R.o. 3.3.2: "Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie volgt dat, voor zover sprake is van een gezondheidskundige behandeling van de mens met een therapeutisch doel door artsen en ziekenhuizen, alle wezenlijke, inherente en onafscheidbare delen van die behandeling moeten worden beschouwd als gezondheidskundige verzorging van de mens in de zin van artikel 13, A, lid 1, letters b en c, van de Zesde richtlijn, thans artikel 132, lid 1, letters b en c, van de BTW-richtlijn 2006 (zie HvJ 18 november 2010, Verigen Transplantation Service International AG, C-156/09, V-N 2010/59.22, punten 26 en 27)."

¹⁵³ Noot van Bijl in BNB 2013/146

¹⁵⁴ A. Vroon, commentaar bij HR 19 april 2013, NTFR 2013/1423

¹⁵⁵ HvJ 13 maart 2014, C-366/12, ECLI:EU:C:2014:143 (Klinikum Dortmund)

Ook De Wit en Bakx¹⁵⁶ vinden de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, of artikel 11, lid 1, onder f, van de Wet OB voor de medisch tatoeëerder een wat vreemde uitkomst, aangezien het HvJ in de vergelijkbare situatie van het Verigen-arrest oordeelt dat de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn van toepassing is. Zij wijzen nog op een andersluidend oordeel van de Hoge Raad in een later arrest.¹⁵⁷ Daar benoemde de Hoge Raad expliciet dat de werkzaamheden van een operatieassistent en een anesthesieverpleegkundige naar hun aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van chirurgie vormen. Vervolgens oordeelde de Hoge Raad dat de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a, van de Wet OB van toepassing was, ook al vonden de prestaties plaats in een ziekenhuis of instelling van dezelfde aard. Het enige verschil dat De Wit en Bakx tussen beide arresten zien is dat de operatieassistent en de anesthesieverpleegkundige, in tegenstelling tot de medisch tatoeëerder, BIG-geregistreerd zijn en hun diensten verrichten binnen hun deskundigheidsgebied.

Gruson en Merkx¹⁵⁸ menen dat in de casus van het tatoeërdersarrest niet van belang is dat de tatoeëerder factureerde aan de plastisch chirurg. Als de tatoeëerder rechtstreeks aan de patiënt zou hebben gefactureerd, dan was de medische vrijstelling naar hun mening eveneens van toepassing. Gruson en Merkx gaan overigens niet in op de vraag of de medische vrijstelling de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB behelst of de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a.

Inmiddels heeft het arrest over de medisch tatoeëerder navolging gekregen in een hofuitspraak over de diensten van een medisch pedicure.¹⁵⁹ Volgens het hof is het feit dat een niet als (para)medicus opgeleide medisch pedicure deze behandelingen uitvoert gelet op de rechtspraak van het HvJ irrelevant, omdat gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard niet in alle onderdelen door (para)medisch personeel hoeft te worden verricht. Het hof acht, in afwijking van de Hoge Raad, de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a, van de Wet OB van toepassing.

De redactie van Futd heeft commentaar¹⁶⁰ gegeven bij de hofuitspraak over de medisch pedicure. Net als de Hoge Raad in het arrest van de medisch tatoeëerder heeft het hof het laatste deel van de overwegingen van het Verigen-arrest niet overgenomen, namelijk dat de ene fase niet kan slagen zonder de andere. Dat is volgens de redactie echter wel van belang. Het hof stelt slechts vast dat de handelingen van de medisch pedicure een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel zijn van het medische procedé (de zorgmodule voor diabetespatiënten, waarbij de huisarts of de medisch specialist de hoofdbehandelaar is). De redactie meent overigens dat de motivering waarom het hof tot deze conclusie komt, onvoldoende is.

Ook Nathoeni en Schriek¹⁶¹ betwijfelen of het oordeel van Hof Arnhem-Leeuwarden in de uitspraak over de medische pedicure juist is. Zij merken op dat de betreffende zorgmodule voor diabetespatiënten slechts bewerkstelligt dat de zorg voor één patiënt door verschillende zorgverleners zo efficiënt mogelijk verloopt.

¹⁵⁶ A.M. de Wit en E.H.C. Bakx, Gebruikmaken van ‘andermans’ medische btw-vrijstelling, BtwBrief 2015/45

¹⁵⁷ HR 13 juni 2014, nr. 12/02960, ECLI:NL:HR:2014:1374

¹⁵⁸ J. Gruson en M.M.W.D. Merkx, Twee zielen, één prestatie, MBB, nummer 10, oktober 2018

¹⁵⁹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 31 maart 2020, nr. 19/00845, ECLI:NL:GHARL:2020:2782

¹⁶⁰ Fiscaal up to Date, nummer 2020-1169

¹⁶¹ S.I. Nathoeni en K. Schriek, De medische pedicure de vrijstelling in getrokken, BTW-bulletin 2020/65

“De zorgverleners hebben hun behandelingen afgestemd op de behoefte van één patiënt, maar het blijven wel zelfstandige behandelingen. Een behandeling van bijvoorbeeld de diabetesverpleegkundige kan slagen zonder de behandeling van de medisch pedicure. De diensten hangen misschien wel met elkaar samen, maar zijn niet van elkaar afhankelijk, anders dan in de situatie van Verigen en de tatoeëerder.”

Ik merk op dat de staatssecretaris cassatieberoep heeft ingesteld tegen deze hofuitspraak.

Met De Wit en Bakx ben ik van mening dat het Verigen-arrest en de nationale jurisprudentie de mogelijkheid voor een niet medisch geschoolde dienstverrichter hebben geopend tot het gebruiken van de medische vrijstelling van een (erkende) inrichting respectievelijk van een medisch beroepsbeoefenaar. Daarvoor is mijns inziens wel noodzakelijk dat de diensten van de niet medisch geschoolde dienstverrichter onderdeel zijn van een medisch procedé, waarvoor een (para)medicus eindverantwoordelijk is (zie onderdeel 2.2.3.2). Gezien het voorgaande is het een omissie dat de staatssecretaris alleen in het besluit ‘verzorging en verpleging’ benoemt dat het niet van belang is of een derde een medisch dienstverlener is, en niet in het besluit ‘vrijstelling onderdeel g’.

4.4 Tussenconclusie

In dit onderdeel geef ik weer in hoeverre de Nederlandse medische vrijstellingen van toepassing zijn op diensten van medische laboratoria. Uitgangspunt in deze tussenconclusie is dat die diensten aangemerkt kunnen worden als medische verzorging.

De staatssecretaris legt het begrip ‘medische verzorging’ in het besluit ‘verzorging en verpleging’ sowieso ruim uit. Naar zijn mening is de vrijstelling niet alleen van toepassing bij individuele gezondheidszorg maar zelfs bij publieke gezondheidszorg, namelijk in de situatie dat laboratoria worden ingeschakeld ten behoeve van de bestrijding van infectieziekten. In de huidige coronabestrijding denk ik dan aan de situatie dat personen getest worden zonder dat zij klachten hebben of zonder dat zij in nauw contact zijn geweest met personen die besmet zijn met het coronavirus.

Uit het besluit ‘verzorging en verpleging’ lijkt te volgen dat de staatssecretaris van mening is dat de diensten van een medisch laboratorium enkel getoetst moeten worden aan artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB. Nederland heeft gekozen voor de facultatieve voorwaarde dat de ondernemer geen winst mag beogen. Hierdoor kunnen commerciële laboratoria geen gebruik maken van deze medische vrijstelling. De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat bepaalde commerciële zorginrichtingen toch onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, kunnen vallen. Ik zie een mogelijkheid voor commerciële laboratoria om met een beroep op het fiscale neutraliteitsbeginsel ook gebruik te kunnen maken van die medische vrijstelling. Dan rijst wel de vraag of commerciële laboratoria wat betreft sociale voorwaarden vergelijkbaar zijn met laboratoria die verbonden zijn aan ziekenhuizen en GGD-en. Op dit moment worden de kosten van coronatests van commerciële laboratoria niet vergoed vanuit de basiszorgverzekering en vallen deze kosten waarschijnlijk ook niet onder het Openbare Gezondheidszorg-budget. Dus het antwoord op voornoemde vraag lijkt negatief.

In een uitspraak uit 2005 heeft een hof geoordeeld dat de activiteiten van een medisch laboratorium waaraan een arts-microbioloog verbonden was, onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a, van de Wet OB vielen. Naar mijn mening is dit een juiste uitspraak, vooral ook na het recente arrest Wolf-Henning Peters.¹⁶² De diensten van

¹⁶² HvJ 18 september 2019, C-700/17, ECLI:EU:C:2019:753 (Wolf-Henning Peters)

commerciële medische laboratoria kunnen daarmee onder een Nederlandse medische vrijstelling vallen.

De Nederlandse rechtspraak waarin men het Verigen-arrest heeft toegepast, is mijns inziens minder relevant. Dit omdat een medische analyse door een laboratorium niet tot hetzelfde procedé behoort als de medische verzorging van het ziekenhuis of van de (para)medicus, die de opdracht heeft gegeven voor die analyse. Het Verigen-criterium komt alleen aan de orde als de handelingen van een niet medisch geschoolde dienstverlener onderdeel uitmaken van een medisch procedé waarvoor een (para)medicus eindverantwoordelijk is (zie onderdeel 2.2.3.2 en onderdeel 3.5).

In de recente ‘coronacrisis-goedkeuring’¹⁶³ heeft de staatssecretaris bepaald dat medische analyses van specifiek omschreven coronatestkits (“uitvoeren van de test met *deze* testkits”) tijdelijk belast is met 0% btw, tenzij ter zake van het testen een vrijstelling van toepassing is. Uit deze formulering blijkt dat de staatssecretaris van mening is dat medische analyses niet in alle gevallen onder een vrijstelling vallen. Dit zal te maken hebben met zijn vermoedelijke standpunt in het besluit ‘verzorging en verpleging’ dat de diensten van een medisch laboratorium enkel getoetst moeten worden aan artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB. En dat een commercieel laboratorium niet voldoet aan de extra voorwaarde dat de ondernemer geen winst mag beogen.

Uit voornoemde goedkeuring volgt eveneens dat de betreffende goedkeuring geen gevolgen heeft voor de aftrek van voorbelasting bij de ondernemer die gebruik maakt van de goedkeuring (“Als de ondernemer het nultarief toepast, heeft hij recht op aftrek van de hieraan toerekenbare voorbelasting.”). Ik merk op dat deze uitwerking concurrentieverstorend is ten opzichte van ondernemers van wie dezelfde medische analyses wel onder de medische vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB vallen. Bepaalde commerciële laboratoria kunnen nu niet alleen vanwege hun schaalgrootte goedkoper testen (zie onderdeel 3.1) maar ook vanwege een gunstiger fiscale Btw-behandeling. Mogelijk kunnen niet-commerciële laboratoria zich beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit om gedurende de goedkeuringsperiode recht op aftrek van voorbelasting te genieten.

5. Conclusie

De probleemstelling van mijn verhandeling is onder welke voorwaarden de prestaties van medische laboratoria onder een Btw-vrijstelling kunnen vallen. Deze probleemstelling bleek meerdere deelvragen te bevatten. Ik heb naar mijn mening op veel van die vragen een antwoord gevonden.

Het algemene uitgangspunt dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, geldt niet voor de medische vrijstellingen. Dit vanwege de doelstelling van deze vrijstellingen, namelijk de kosten van medische verzorging verlagen, en ook vanwege het beginsel van fiscale neutraliteit.

De meest strikte toets die het HvJ bij de medische vrijstellingen aanlegt, is of de handelingen een therapeutisch doel dienen. En dat is volgens het HvJ vrij snel het geval, niet alleen bij daadwerkelijke ziekte maar ook bij preventie. Ik heb beschreven dat de diensten van een

¹⁶³ Besluit Fiscale tegemoetkomingen naar aanleiding van de coronacrisis, 21 december 2020, nr. 2020-247116

medisch laboratorium meestal een therapeutisch doel dienen. In dat geval kunnen deze diensten aangemerkt worden als medische verzorging. Het is dan overeenkomstig de doelstelling van de medische vrijstellingen dat geen Btw drukt op medische analyses en tests.

De prestaties van medische laboratoria vallen niet altijd onder de medische vrijstelling 'sub b' van de richtlijn. Een oorzaak hiervan kan zijn dat het laboratorium niet voldoet aan het 'erkenningselement', met name als de kosten voor de medische analyses niet (grotendeels) vergoed worden door ziekenfondsen e.d. De belangrijkste oorzaak dat de diensten van een medisch laboratorium niet kunnen delen in de vrijstelling 'sub b', is echter de omstandigheid dat lidstaten één of meer aanvullende facultatieve voorwaarden hebben gesteld, waar het laboratorium niet aan voldoet. Bijvoorbeeld dat geen winst beoogd mag worden. Die voorwaarde is in ieder geval in de Nederlandse wetgeving een belemmering voor de toepassing van de medische vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, van de Wet OB op diensten van commerciële laboratoria.

Naar mijn mening kunnen de prestaties van medische laboratoria op grond van recente rechtspraak van het HvJ ook nog getoetst worden aan de medische vrijstelling 'sub c' en de Nederlandse vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a, van de Wet OB. Voor deze vrijstelling moeten de analysediensten verricht worden door of onder verantwoordelijkheid van gekwalificeerd gezondheidspersoneel. Daarvan is sprake bij (para)medici én bij beroepsbeoefenaren die gelet op hun beroepsopleiding en ervaring kwalitatief vergelijkbare medische analysediensten verrichten als (para)medici. Mijns inziens voldoen medische laboratoria meestal aan deze voorwaarde.

Ik heb geconcludeerd dat, ingeval de diensten van medische laboratoria aangemerkt kunnen worden als medische verzorging, de medische vrijstelling 'sub b' of 'sub c' van de Richtlijn én de Nederlandse vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder c, of van artikel 11, lid 1, onder g, ten eerste, onder a, van de Wet OB van toepassing is. Dit geldt dus zowel voor de diensten van niet-commerciële als voor de diensten van commerciële laboratoria. Met deze conclusie wordt de doelstelling van de medische vrijstellingen bereikt: de kosten van medische verzorging verlagen.

Tot slot herhaal ik hier mijn opmerking dat de tijdelijke goedkeuring voor (met name) commerciële laboratoria om op het uitvoeren van coronatests het 0%-btw-tarief toe te passen, concurrentieverstorend werkt ten opzichte van niet-commerciële laboratoria. Het zou beter zijn het standpunt uit te dragen dat alle laboratoria voor analyses die een therapeutisch doel dienen (individueel of voor de publieke gezondheidszorg) onder een medische vrijstelling vallen.

Met deze conclusie beëindig ik op 12 januari 2021 mijn fiscale analyse.

Bijlage

In deze bijlage zijn voorbeelden uit de rechtspraak van het HvJ vermeld waarin wel of geen sprake is van een therapeutisch doel.

Wel therapeutisch doel:

- Psychotherapeutische behandelingen (in een polikliniek) verstrekt door gediplomeerde psychologen.¹⁶⁴
- Diverse diensten ten behoeve van werkgevers of verzekeraars, wanneer die diensten hoofdzakelijk tot doel hebben de gezondheid van de betrokkene te beschermen.¹⁶⁵
- Het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid, bijvoorbeeld de geschiktheid om te reizen, wanneer die dienst hoofdzakelijk tot doel heeft de gezondheid van de betrokkene te beschermen.¹⁶⁶
- Medische analyses die op voorschrift van huisartsen worden verricht en die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben.¹⁶⁷
- De analyse van navelstrengbloed welke analyse ertoe strekt een medische diagnose mogelijk te maken.¹⁶⁸
- De afzonderlijke onderdelen van het procedé van afnemen van kraakbeenmateriaal om daaruit cellen te isoleren die zullen worden vermeerderd, welke cellen bij de patiënt worden gereïmplanteerd, specifiek genoemd het isoleren van gewrichtskraakbeencellen en de daaropvolgende celvermeerdering.¹⁶⁹
- Esthetische ingrepen die een therapeutisch doel hebben (bijvoorbeeld van psychologische aard), waarbij deze medische beoordeling moet plaatsvinden door gekwalificeerd personeel.¹⁷⁰
- Telefonische consultaties waarin diagnoses en mogelijke therapieën worden uitgelegd en waarin wordt voorgesteld om andere behandelingen te volgen.¹⁷¹

Geen therapeutisch doel:

- Het door een arts vaststellen door middel van biologische analyses van de biologische verwantschap van individuen.¹⁷²
- Werkzaamheden die verband houden met algemene verzorging en huishoudelijke hulp.¹⁷³
- Het door een arts opgestelde deskundigenrapport over iemands gezondheidstoestand teneinde te bepalen of een verzoek om een invaliditeitsuitkering gegrond is of niet.¹⁷⁴
- Het afgeven van medische verklaringen voor de toekenning van een oorlogspensioen.¹⁷⁵

¹⁶⁴ HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (Christoph-Dornier-Stiftung)

¹⁶⁵ HvJ 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (Peter d'Ambrumenil)

¹⁶⁶ HvJ 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (Peter d'Ambrumenil)

¹⁶⁷ HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (L.u.P. GmbH)

¹⁶⁸ HvJ 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies) en HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

¹⁶⁹ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (Verigen Transplantation Service International)

¹⁷⁰ HvJ 21 maart 2013, C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198 (PFC Clinic)

¹⁷¹ HvJ 5 maart 2020, C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169 (X-GmbH)

¹⁷² HvJ 14 september 2000, C-384/98, ECLI:EU:C:2000:444 (D)

¹⁷³ HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler)

¹⁷⁴ HvJ 20 november 2003, C-212/01, ECLI:EU:C:2003:625 (Unterpertinger)

¹⁷⁵ HvJ 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (Peter d'Ambrumenil)

- Het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van een medisch deskundigenrapport ten behoeve van personen die een vordering willen instellen wegens letselschade.¹⁷⁶
- De analyse van navelstrengbloed welke analyse louter een onderzoek is waarmee kan worden vastgesteld of stamcellen leefbaar zijn.¹⁷⁷
- Cryopreservatie van levende delen van het menselijk lichaam.¹⁷⁸
- Bewaren van navelstrengstamcellen wanneer de medische verzorging waarmee deze activiteit mogelijkwerwijs samenhangt, niet is verricht noch aan de gang is of wordt overwogen.¹⁷⁹
- Zuiver cosmetisch ingrepen.¹⁸⁰
- Het geven van inlichtingen over ziektebeelden of administratieve inlichtingen.¹⁸¹

¹⁷⁶ HvJ 20 november 2003, C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627 (Peter d'Ambrumenil)

¹⁷⁷ HvJ 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies)

¹⁷⁸ HvJ 10 juni 2010, C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334 (Future Health Technologies)

¹⁷⁹ HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (CopyGene)

¹⁸⁰ HvJ 21 maart 2013, C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198 (PFC Clinic)

¹⁸¹ HvJ 5 maart 2020, C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169 (X-GmbH)

Literatuurlijst

- Eelke van Ark en Jan-Hein Strop, Hoe 'testen, testen, testen' stukliep op een muur van eigenbelang, Follow the Money, 11 september 2020
- D.B. Bijl, noot in BNB 2013/146
- A. van Dongen, Btw-vrijstelling medische vrijstelling laboratoriumanalyses, BtwBrief 2006/8/9, 1 augustus 2006
- J. Gruson en M.M.W.D. Merx, Twee zielen, één prestatie, MBB, nummer 10, oktober 2018
- M.E. van Hilten, noot in BNB 1999/395
- R. Jeronimus, De (para)medische vrijstelling: een bron voor discussie, BTW-bulletin 2020/47
- S.I. Nathoeni en K. Schriek, De medische pedicure de vrijstelling in getrokken, BTW-bulletin 2020/65
- A. Vroon, commentaar bij HR 19 april 2013, NTFR 2013/1423
- Toon Vroon, "Min of meer duidelijk", BtwBrief 2020/35
- A.M. de Wit en E.H.C. Bakx, Gebruikmaken van 'anderemans' medische btw-vrijstelling, BtwBrief 2015/45
- Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)
- Fiscaal up to Date, nummer 2020-1169
- Vakstudie 06 - Omzetbelasting
- Vakstudie Nieuws