



SRA-Signalering

Btw-vrijstelling voor medische zzp'ers en maatschappen medici

Versie: 29 mei 2019

SRA-Vaktechniek
Postbus 335
3430 AH NIEUWEGEIN

T 030 656 60 60
F 030 656 60 66
E vaktechniek@sra.nl
W www.sra.nl

1 Inleiding

Op 13 juni 2014 heeft de Hoge Raad twee belangrijk arresten gewezen inzake de btw-vrijstelling voor medische zzp'ers (13 juni 2014, nr. 13/05580) en maatschappen van medici (13 juni 2014, nr. 12/02960) die op grond van een overeenkomst van opdracht gezondheidskundige diensten verrichten. Tot de datum van deze arresten was de Belastingdienst van mening dat de btw-vrijstelling op deze diensten niet van toepassing was. De Hoge Raad heeft echter op 13 juni 2014 geoordeeld dat de diensten wel zijn vrijgesteld van btw. Uiteraard betekent dit ook dat deze zzp'ers en de maatschappen geen recht op aftrek van voorbelasting meer hebben, althans niet als zij alleen deze medische diensten verrichten. Voor in te dienen aangiften zijn deze arresten dus van groot belang om aandacht aan te besteden.

2 Hoge Raad 13 juni 2014, nr. 13/05580

X is een zzp'er. Hij heeft een opleiding tot verpleegkundige afgerond en is op grond daarvan opgenomen in het register van de Wet BIG. Daarna heeft hij de opleiding tot anesthesiemedewerker afgerond. Hij sluit overeenkomsten met ziekenhuizen op grond waarvan hij de werkzaamheden van anesthesiemedewerker verricht. De werkzaamheden bestaan uit het bedrijfsgereed maken en houden van benodigde apparatuur en materialen en het zelfstandig begeleiden, monitoren, rapporteren over en verplegen van patiënten zoals beschreven in de Wet op de geneeskundige behandelingsovereenkomst, in de Wet BIG en in de Kwaliteitswet zorginstellingen. Daarnaast bestaan de werkzaamheden uit het op verzoek van een anesthesioloog uitvoeren van zogeheten voorbehouden handelingen zoals, maar niet uitsluitend, het geven van narcose, het verrichten van venapunctie, het inbrengen van een maagsonde en het geven van medicijnen. X is niet aansprakelijk voor schade aan de zijde van de ziekenhuizen of van derden ten gevolge van of naar aanleiding van de (uitvoering van de) overeenkomst, behoudens voor zover de schade voortvloeit uit opzet of bewuste roekeloosheid van X zelf. De werkzaamheden worden verricht tegen een uurvergoeding met een regeling voor de bereikbaarheidsdienst.

In geschil is of de prestaties van X zijn vrijgesteld van btw.

De Hoge Raad onderschrijft het oordeel van het hof dat, nu X zijn werkzaamheden verricht als ondernemer, er geen sprake kan zijn van het uitlenen van personeel of het ter beschikking stellen van arbeid. Het hof heeft geoordeeld dat X anesthesiewerkzaamheden verricht in zijn hoedanigheid van beoefenaar van een beroep waarvoor regels zijn gesteld krachtens de Wet BIG. De Hoge Raad geeft aan dat 's hofs oordeel dat de door X jegens de ziekenhuizen verrichte diensten ingevolge artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g, onder 1 Wet OB zijn vrijgesteld van btw geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. De omstandigheden dat X gehouden is instructies van de ziekenhuizen of anesthesiologen op te volgen, en dat hij behoudens eigen opzet of bewuste roekeloosheid niet aansprakelijk is voor schade die voortvloeit uit het verrichten van de werkzaamheden, staan niet eraan in de weg dat de diensten worden aangemerkt als diensten in de zin van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g, onder 1 Wet OB.

3 Hoge Raad 13 juni 2014, nr. 12/02960

X is een maatschap van operatieassistenten en anesthesiemedewerkers. Zij heeft met verschillende ziekenhuizen overeenkomsten gesloten op grond waarvan de maten de werkzaamheden van operatieassistent en/of anesthesiemedewerker verrichten. De werkzaamheden worden aan de ziekenhuizen in rekening gebracht op basis van daadwerkelijk gewerkte uren. Er wordt met een beroep op vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, Wet OB geen btw in rekening gebracht en geen btw op aangifte voldaan over de vergoeding.

In geschil is of de prestaties van X vrijgesteld zijn van btw. De Belastingdienst is van mening dat de vrijstelling niet van toepassing is omdat de verrichte diensten geen medische diensten zijn maar moeten worden aangemerkt als het aan de ziekenhuizen ter beschikking stellen van personeel dan wel arbeid.

De Hoge Raad beslist dat nu:

- niet is gesteld dat X of haar maten ten opzichte van het ziekenhuis juridisch in een verhouding van ongeschiktheid staan,
- gelet op de rechtsvorm van X haar maten niet in een verhouding van ongeschiktheid staan ten opzichte van X,
- de werkzaamheden feitelijk door ieder van de maten worden verricht zonder bemiddeling of tussenkomst van een derde, van het door X ter beschikking stellen of uitlenen van personeel of arbeidskrachten geen sprake is.

De feitelijk uitgevoerde werkzaamheden zijn de werkzaamheden van een operatieassistent en/of anesthesieverpleegkundige. Deze werkzaamheden vormen naar hun aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van aan patiënten geboden medische verzorging.

Onder medische verzorging wordt voor de toepassing van artikel 132, eerste lid, onderdeel b en c, van Btw-richtlijn 2006 verstaan de verlening van diensten die de diagnose, de behandeling en voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen van de mens tot doel hebben.

Zowel gezien vanuit de positie van patiënten als gezien vanuit die van het ziekenhuis worden die werkzaamheden voor de heffing van de omzetbelasting aangemerkt als het geven van medische verzorging in de zin van de Btw-richtlijn. Het maakt daarbij niet uit dat de medische specialisten en niet de maten de eindverantwoordelijkheid hebben of dat de maten zich moeten houden aan de in het ziekenhuis geldende regels. De door X verrichte diensten zijn ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel g Wet OB vrijgesteld van btw.

4 Consequenties

De Hoge Raad maakt een einde aan de onzekerheid die bestond over de toepassing van de btw-vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g Wet OB door een medische zzp'er en een maatschap van medici door:

- allereerst vast te stellen dat de prestaties van een medische zzp'er en een maatschap van medici niet zijn aan te merken als het ter beschikking stellen van personeel, en
- bovendien vast te stellen dat deze prestaties kwalificeren als medische verzorging in de zin van de Btw-richtlijn en dat het hierbij niet uitmaakt dat er gewerkt wordt onder leiding en toezicht van een arts of een ziekenhuis.

Dit heeft tot gevolg dat de prestaties ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel g Wet OB zijn vrijgesteld van btw.

Omtrent de vrijstelling voor zzp'ers en maatschappen merkt de staatssecretaris in een brief van 9 juli 2014, DGB/2014/3652 U, het volgende op:

De uitspraak van de Hoge Raad betekent een fundamentele wijziging voor de behandeling van zzp'ers en maatschappen die op grond van een overeenkomst van opdracht gezondheidskundige diensten verrichten. Vanaf datum van dit arrest zijn zzp'ers en maatschappen vrijgesteld van btw voor alle werkzaamheden die vallen binnen de uitoefening van werkzaamheden als individuele Wet BIG beroepsbeoefenaar of gezondheidskundige diensten, die naar hun aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel vormt van door ziekenhuizen aan patiënten geboden vrijgestelde medische verzorging. Voorwaarde is wel dat geen sprake is van een uitleenovereenkomst, dienstbetrekking van degenen die het werk verrichten bij het ziekenhuis of van enige andere juridische band tussen de

maatschap en, of de maten of werknemers van de maatschap waaruit toch een verhouding van ondergeschiktheid bestaat ten aanzien van arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden tegenover het ziekenhuis/verzorgingsinstelling.

Wij maken hieruit op dat de staatssecretaris niet van plan is een ruime uitleg te geven aan de arresten van 13 juni 2014: zodra sprake is van een uitleenovereenkomst of een dienstbetrekking of andere vergelijkbare juridische band, is de btw-vrijstelling naar zijn mening niet van toepassing.

5 Onduidelijkheden

Hoge Raad 7 december 1994, nr. 29 571, V-N 1994, blz. 4057, punt 22 lijkt na de arresten van 13 juni 2014 nog gewoon overeind te blijven. Dat betekent dat uitzendbureaus voor het uitleenen van medisch personeel nog steeds omzetbelasting verschuldigd zouden zijn. De redactie van Vakstudie Nieuws (V-N 2014/30.14) merkt op dat de medische btw-vrijstelling ook meer in beeld lijkt te komen voor uitzendbureaus en andere ondernemers die (para)medisch personeel ter beschikking stellen en dat zij benieuwd zijn naar de ontwikkelingen die zich op dit gebied nog zullen voordoen. Mr. A. Vroon (NTFR 2014/1722) is van mening dat de uitspraak van de Hoge Raad niet zover gaat dat ook het uitzenden van medisch personeel door een uitzendbureau in de medische btw-vrijstelling kan delen. De staatssecretaris is in een brief van 9 juli 2014, DGB/2014/3652 U, helder over zijn visie: voor uitzendbureaus die medisch personeel tegen vergoeding uitleenen verandert er naar zijn mening niets. Deze blijven btw verschuldigd over het tijdelijk uitleenen van personeel, aldus de staatssecretaris.

Voorts geeft de redactie van Vakstudie Nieuws (V-N 2014/30.13) aan dat zij het jammer vindt dat nog onduidelijkheid blijft bestaan over het antwoord op de vraag of de operatieassistenten en anesthesiemedewerkers zijn aan te merken als beoefenaren van een (para)medisch beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG dan wel dat zij met een beroep op het communautaire gelijkheidsbeginsel delen in de vrijstelling. De Hoge Raad oordeelt hierover niet omdat dit in de procedure geen geschilpunt was.

6 Uitleenen van personeel en de vrijstelling van btw

Ondanks dat, zoals hierboven becommentarieerd, bij het uitleenen van personeel in de gezondheidssector in beginsel sprake is van een met btw belaste prestatie, kan dit onder voorwaarden toch van btw vrijgesteld plaats vinden.

De staatssecretaris heeft goedgekeurd (Besluit 2018-22809, pt. 4.2) dat de structurele uitleen van personeel buiten de heffing van btw kan blijven. De kern van de goedkeuring (de omvang van de volledige tekst gaat het kader van deze notitie te buiten) is dat de uitlener zich voor zijn primaire activiteiten kan beroepen op de vrijstelling voor de gezondheidssector. Dezelfde voorwaarde geldt voor de inlener. De overige voorwaarden houden, beknopt weergegeven, in dat de inlener materieel gezien de positie van de werkgever inneemt.

In hetzelfde besluit heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat, indien medisch personeel - zoals artsen in opleiding en operatieassistenten, verpleegkundigen, ziekenverzorgenden – tijdelijk in een andere instelling in de gezondheidssector te werk worden gesteld, heffing van btw achterwege kan blijven.