

Ministerie van Volksgezondheid,  
Welzijn en Sport

> Retouradres Postbus 20350 2500 EJ Den Haag

De Voorzitter van de Tweede Kamer  
der Staten-Generaal  
Postbus 20018  
2500 EA DEN HAAG

**Macro Economische  
Vraagstukken en  
Arbeidsvoorwaardenbeleid**

Bezoekadres:  
Parnassusplein 5  
2511 VX Den Haag  
T 070 340 79 11  
F 070 340 78 34  
www.rijksoverheid.nl

**Inlichtingen bij**  
Mr. M. Klunder

T 070 340 6907

**Ons kenmerk**  
MEVA/AEB-2998940

**Bijlagen**

**Uw brief**

*Correspondentie uitsluitend  
richten aan het retouradres  
met vermelding van de  
datum en het kenmerk van  
deze brief.*

Datum 11 mei 2010  
Betreft Stand van zaken m.b.t. BTW-problematiek

De vaste commissie voor Volksgezondheid, Welzijn en Sport heeft mij verzocht<sup>1</sup> om samen met de staatssecretaris van Financiën de stand van zaken aan te geven over de btw-problematiek in de zorgsector. Meer specifiek betreft het de problematiek zoals die beschreven is in een gezamenlijke brief aan mij van enkele LHV-huisartsenkringen (Amsterdam, Gelre-IJssel en Midden-Nederland) en Agis Zorgverzekeringen (hierna verder: LHV/Agis). Laatstgenoemde brief is mij door de commissie ook nog op 13 januari 2010 afzonderlijk toegezonden<sup>2</sup>. Verder heeft de vaste commissie voor Financiën mij verzocht<sup>3</sup> – wederom samen met de staatssecretaris van Financiën - een reactie te geven op een brief ontvangen van Medisch Centrum 't Sant, waarin vergelijkbare problematiek aan de orde wordt gesteld. Tot slot heeft ook de Eerste Kamer aandacht gevraagd voor dit onderwerp. Met deze brief voldoe ik, mede namens de minister van Financiën, graag aan de verzoeken van beide commissies. Een kopie van deze brief zal worden gezonden aan de voorzitter van de Eerste Kamer, aan LHV/Agis en aan Medisch Centrum 't Sant.

## 1. Algemeen

In de brief van LHV/Agis vragen de briefschrijvers specifiek aandacht voor het door huisartsen inlenen van POH-GGZ personeel van GGZ-instellingen. Dit onderwerp (het door huisartsen inlenen van personeel en de eventuele btw-heffing terzake) is al aan de orde geweest bij de behandeling van de invoering van diagnose behandelcombinaties (DBC's) in de Eerste Kamer der Staten-Generaal<sup>4</sup>. Daarnaast heeft recent ook Medisch Centrum 't Sant te Santpoort-Noord dit onderwerp aan de orde gesteld in een brief aan de Belastingdienst, welke brief in afschrift is gezonden aan beide Kamers der Staten-Generaal, aan de staatssecretaris van Financiën en aan mij.

Hierna geef ik eerst een beschrijving van de situatie. Vervolgens ga ik in op de vraag van de EK. Aan de hand daarvan komen ook de specifieke vragen van LHV/Agis en Medisch Centrum 't Sant aan de orde.

<sup>1</sup> Brief van 18 januari 2010, kenmerk 2009Z25012/2010D02341.

<sup>2</sup> Kenmerk 2009Z25012/2010D00914.

<sup>3</sup> Brief van 10 februari 2010, kenmerk 2010Z00894/2010D07253.

<sup>4</sup> Eerste Kamer, vergaderjaar 2009-2010, 29 247 en 29 248, C

## 2. Situatieschets

De laatste jaren is een duidelijke ontwikkeling waarneembaar waarbij huisartsen niet meer in alle gevallen hun medische diensten op een eigen, individueel bepaalde locatie verrichten. Er is een duidelijke trend zichtbaar waarbij een aantal huisartsen besluiten<sup>5</sup> op één gezamenlijke locatie hun huisartsenpraktijk uit te oefenen (Huisartsen onder één dak, afgekort: 'HOED'). Soms gebeurt dat in de vorm van een maatschap of een dergelijke samenwerkingsvorm. Meestal is echter sprake van een situatie waarbij elke huisarts op de gezamenlijke locatie het beroep van huisarts voor eigen rekening en risico blijft uitoefenen. Vanuit de systematiek van integrale bekostiging is er een ontwikkeling gaande richting het ontstaan van zorggroepen. Bij integrale bekostiging is sprake van een hoofdcontractant/ zorgaanbieder die een prijs afspreekt met een verzekeraar voor integrale zorg voor een patiënt met bijvoorbeeld diabetes of cardiovasculaire aandoeningen. Het merendeel van de zorggroepen is georganiseerd als een samenwerkingsverband tussen de zorggroep en de zorgaanbieders. De zorgaanbieders blijven daarbij vaak zelfstandig handelen. In een aantal gevallen zijn de zorgaanbieders echter als werknemer onderdeel van de zorggroep. Ook zijn er mengvormen denkbaar. Bij een zorggroep als samenwerkingsverband tussen zelfstandige zorgaanbieders worden de contracten met verzekeraars voor het aanbieden van ketenzorg aangegaan door de hoofdcontractant (zorggroep), die op zijn beurt er zorg voor draagt dat de deelnemende zorgaanbieders daadwerkelijk zorg verlenen.

Deze ontwikkeling heeft met name vragen opgeroepen bij de veldpartijen, maar ook in de Eerste en Tweede Kamer. Onderdeel van die vragen is de btw.

De vragen en opmerkingen van LHV/Agis en Medisch Centrum 't Sant hebben feitelijk allen betrekking op het detacheren van ondersteunend personeel. Het ondersteunend personeel, zoals doktersassistenten en praktijkondersteuners is en blijft in een aantal gevallen in dienst van de betrokken huisarts. Er is evenwel steeds vaker sprake van een situatie waarbij het ondersteunend personeel in dienst treedt van een speciaal of mede daarvoor in het leven geroepen afzonderlijke rechtspersoon. Hierbij kan onder andere worden gedacht aan een stichting, een besloten vennootschap of een coöperatieve vereniging. (Dit laatste is aan de orde in het geval dat is beschreven in de eerdergenoemde brief van Medisch Centrum 't Sant.)

Daarnaast betrekken huisartsen ondersteunend personeel in een aantal gevallen van zorginstellingen. LHV/Agis beschrijven de situatie waar het gaat om POH-GGZ personeel dat wordt betrokken van GGZ-instellingen. Deze situatie doet zich met name voor bij kleine(re) samenwerkingsverbanden van huisartsen. (Bij grotere samenwerkingsverbanden van huisartsen is het volgens LHV/Agis wel efficiënt POH-GGZ personeel aan te trekken.

Dat personeel treedt dan vaak niet in dienst bij (één van) de huisartsen, maar bij een van hen te onderscheiden afzonderlijke rechtspersoon.

## 3. Beoordeling situatie

In de eerste plaats vind ik het van belang te benadrukken dat bij de ontwikkeling van zorggroepen en de integrale bekostiging/ ketens geen sprake is van specifiek daardoor ontstane btw-problematiek. Zoals ik ook in mijn brief aan de Eerste

<sup>5</sup> Mede ingegeven door stimuleringsregelingen vanuit VWS.

Kamer schreef (CZ-2963668), wil ik benadrukken dat de btw-afdracht die bij zorggroepen kan voorkomen breder speelt, zowel in de zorg als daarbuiten en niet een fenomeen is verbonden aan de introductie van de keten-DBC's. De samenwerking tussen zorgaanbieders in een keten leidt immers niet – als zodanig – tot btw-heffing. Deze btw-heffing komt pas aan de orde in de hierna beschreven situaties. Daarin wordt - naast het vormen van een keten – bijvoorbeeld een afzonderlijke rechtspersoon opgericht die als tussenschakel gaat fungeren of wordt ondersteunend personeel gedetacheerd door zo'n rechtspersoon of door één van de deelnemers aan de keten.

In de gevallen waarin het ondersteunend personeel in dienst is van de huisarts zelf, verricht deze, mede met behulp van dat personeel, zijn medische diensten jegens de patiënten. Die diensten zijn vrijgesteld van btw voor zover daarbij sprake is van de medische verzorging van de mens. Dat is niet anders in de relatie huisarts – patiënt als de huisarts daarbij (mede) gebruik maakt van ondersteunend personeel dat niet bij de huisarts in dienst is, maar bij een ander, bijvoorbeeld een GGZ-instelling. In deze laatste situatie is er echter sprake van een extra rechtsverhouding, namelijk die tussen de huisarts en degene bij wie het ondersteunende personeel (formeel) in dienst is. Het is deze extra rechtsverhouding tussen juridisch en feitelijk zelfstandige partijen die de aanleiding vormt voor de door LHV/Agis en Medisch Centrum 't Sant aan de orde gestelde aangelegenheid. Daarover kan ik u, mede namens de minister van Financiën, het volgende berichten.

Als een persoon in dienst is van een werkgever en door die werkgever tegen betaling ter beschikking wordt gesteld aan een ander om vervolgens onder leiding en toezicht van die ander werkzaamheden uit te voeren, is sprake van het uitlenen (detacheren) van personeel. Die prestatie is aan de heffing van btw onderworpen. Dat is niet anders als de persoon medisch is geschoold en bij de inlener onder diens leiding en toezicht medische handelingen verricht. Bepalend is hier het karakter van de prestatie tussen de formele werkgever en degene bij wie de betrokken persoon te werk wordt gesteld. Dat blijkt onder meer uit enkele beslissingen van de Hoge Raad met betrekking tot het door uitzendbureaus ter beschikking stellen van verpleegkundigen aan onder andere ziekenhuizen. In dezelfde zin heeft recent de Rechtbank Breda geoordeeld over een situatie waarin een stichting (een samenwerkingsverband opgericht door en van zeven huisartsen) vier praktijkondersteuners in dienst heeft die werkzaamheden verrichten ten behoeve van die huisartsen. Die werkzaamheden vonden plaats in de praktijk en onder toezicht van de betrokken huisarts. De rechter besliste dat de stichting met het ter beschikking stellen van de praktijkondersteuners aan de huisartsen een dienst verricht die aan de heffing van btw is onderworpen.

Voor de duidelijkheid: er is geen sprake van het uitlenen van personeel als het ondersteunend personeel, zoals praktijkondersteuners, in (loon)dienst is bij de betrokken arts(en). Ook is geen sprake van btw-heffing als de dienst bestaat uit de medische verzorging van de mens. Dat is bijvoorbeeld het geval bij een in een diabetesketen betrokken oogarts. Deze is zodanig zelfstandig in de uitoefening van zijn medische werk dat niet gezegd kan worden dat hij onder leiding en toezicht van de betrokken huisarts of zorggroep staat en is overigens ook niet gedetacheerd. In de relatie tussen bijvoorbeeld een coöperatie en een huisarts is waar het gaat om het inzetten van praktijkondersteuners echter wel sprake van het detacheren (uitlenen) van personeel dat werkzaam is onder leiding en toezicht van de inlener (de huisarts).

#### **4. Afzien van btw-heffing**

Hiervoor is aangegeven dat het detacheren van ondersteunend personeel vanuit een afzonderlijke rechtspersoon aan een huisarts aanleiding geeft tot btw-heffing. Vraag is nu of het mogelijk is toch van btw-heffing af te zien. De Europese btw-regelgeving staat het zonder meer afzien van btw-heffing in alle gevallen waarin ondersteunend personeel aan huisartsen ter beschikking wordt gesteld, niet toe. Het is ook in dat licht bezien niet direct opvallend dat de Rechtbank Breda in de eerder genoemde beslissing tot btw-heffing heeft geconcludeerd met betrekking tot het door een stichting aan huisartsen ter beschikking stellen van ondersteunend personeel. Aan de vanuit de sector wel geuite wens om van btw-heffing af te zien, kan dan ook – reeds vanwege de Europese regelgeving - niet tegemoet worden gekomen.

Bij het vorenstaande merk ik op dat als het gaat om het detacheren van personeel in de zorgsector ook commerciële uitzendorganisaties actief zijn welke zijn gehouden btw in rekening te brengen ter zake van het door hen uit te lenen personeel, ook als dat medisch is geschoold, zoals verpleegkundigen. Het beginsel van fiscale neutraliteit belet de wetgever om organisaties op het gebied van de gezondheidszorg in dezen te faciliteren en commerciële organisaties niet. Daarnaast voorziet de Europese regelgeving niet in een mogelijkheid om een gehele of gedeeltelijke vrijstelling voor het uitlenen van personeel in het leven te roepen.

Wel zijn er in de Nederlandse btw-praktijk enkele mogelijkheden om btw-heffing in deze situaties te voorkomen, maar daaraan zijn wel voorwaarden verbonden. Onderstaand geef ik in het kort deze mogelijkheden weer. Ik realiseer mij dat feitelijk alle gegeven mogelijkheden ook (enige) extra administratieve last met zich meebrengen. Daarnaast zijn sommige oplossingen mogelijk minder flexibel en niet voor elke situatie direct toepasbaar.

Als eerste wil ik wijzen op de mogelijkheid van meerdere deeltijd dienstverbanden die een praktijkondersteuner zou kunnen aangaan. De praktijkondersteuner is dan formeel in deeltijd in dienst bij elk van de deelnemende huisartsen. Deze mogelijkheid is gebaseerd op het feit dat btw-heffing niet aan de orde is als sprake is van een dienstbetrekking. Immers: op dat moment kan niet worden gesproken van inlenen/detacheren. Bij grote aantallen samenwerkende artsen is deze oplossing waarschijnlijk niet praktisch.

Mogelijk kan in dat geval worden gewerkt volgens een zogenaamde overeenkomst 'kosten voor gemene rekening'. In gevallen van samenwerking biedt dit door de Hoge Raad ontwikkelde leerstuk soms een mogelijkheid om zonder heffing van btw onderling kosten te delen<sup>6</sup>. De Hoge Raad heeft voor de toepassing van dit leerstuk een aantal randvoorwaarden geformuleerd, te weten: het moet gaan om kosten, gemaakt ten behoeve van verschillende deelnemers, die in eerste instantie door één van die deelnemers worden betaald (als een soort penvoerder); die kosten moeten voor het werkelijke bedrag volgens een van te voren vaststaande verdeelsleutel worden omgeslagen over de deelnemers; het risico van de kosten moet alle deelnemers aangaan volgens de vooraf overeengekomen verdeelsleutel.

Dit leerstuk heeft tot resultaat dat de deelnemers in een positie komen te verkeren die gelijk is aan die waarbij zij elk zelf verplichtingen zijn aangegaan en zij elk zelf de daaruit voortvloeiende lusten en lasten ontvangen. Als aan de gestelde

<sup>6</sup> Hoge Raad 23 april 1997, nr. 32.166, (V-N 1997/1806)

voorwaarden wordt voldaan is het dus mogelijk dat een huisarts een werknemer in loondienst neemt en vervolgens de loonkosten voor een deel doorberekent aan de andere huisartsen. In dat geval is over die doorbelasting geen btw verschuldigd. Dit leerstuk biedt echter geen oplossing voor de situatie waarin het ondersteunende personeel bij een afzonderlijk stichting, coöperatie of dergelijke in dienst is. In die situatie worden de personeelskosten van het ondersteunend personeel volledig doorberekend aan de deelnemende huisartsen, hetgeen volgens de Hoge Raad een absolute belemmering is voor toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Overigens zou het door Medisch Centrum 't Sant gesignaleerde knelpunt niet bestaan als de betrokken huisarts(en) zouden toetreden tot de rechtsvorm van waaruit de praktijkondersteuners aan die huisarts(en) ter beschikking worden gesteld, bijvoorbeeld een coöperatie. In dat geval is er immers nog alleen sprake van handelen binnen één rechtspersoon en niet van – voor de btw relevant – handelen in het economisch verkeer. Uiteraard kan ik niet beoordelen of een dergelijke oplossing voor Medisch Centrum 't Sant om andere redenen mogelijk minder gewenst is.

Als derde mogelijke oplossing wil ik noemen de zogenaamde structurele uitleen, zoals beschreven in het Beleidsbesluit van 14 maart 2007<sup>7</sup>. Volgens dat besluit blijft in bepaalde omstandigheden en onder bepaalde voorwaarden btw-heffing achterwege in (kort samengevat) gevallen waarin personeel structureel wordt uitgeleend en de inlener in materiële zin optreedt als werkgever. De houdbaarheid van dit besluit lag sterk onder vuur, omdat de Europese Commissie Nederland vanwege dit besluit voor het Europese Hof van Justitie had gedaagd. De Commissie was van mening dat dit beleidsbesluit in strijd was met de geldende Europese btw-regelgeving. Op 25 maart jl. heeft het Hof van Justitie uitspraak gedaan in deze zaak. Het Hof heeft de Commissie op de hoofdpunten in het ongelijk gesteld. Toepassing van het besluit blijft dus mogelijk in voorkomende situaties.

Ten slotte geeft LHV/Agis in haar brief nog een voorbeeld van gevallen waarin de betrokken belastinginspecteurs niet uniform zouden handelen in gevallen van uitleenen van personeel.

Zonder nadere informatie is het niet goed mogelijk om hierop in te gaan. Een mogelijke verklaring is dat het in deze gevallen niet gaat om (feitelijk) identieke situaties of dat een hiervoor genoemde oplossing vanwege de feitelijke omstandigheden geen toepassing kon vinden. Overigens zal de Belastingdienst waar nodig zorg dragen voor coördinatie in dezen.

## **5. Conclusie en afsluiting**

Europese regelgeving biedt geen ruimte voor een alomvattende tegemoetkoming ten aanzien van de door de briefschrijvers gesignaleerde btw problematiek. Desalniettemin vertrouw ik erop in deze brief voldoende bestaande alternatieven te hebben gegeven op grond waarvan de briefschrijvers én zorgaanbieders in vergelijkbare situaties, kunnen besluiten de uitvoering van de zorg zodanig te organiseren dat daarmee effectief wordt bereikt dat heffing van btw achterwege kan blijven. Ik realiseer mij dat de praktische uitvoering van de alternatieven de nodige inspanning zal kosten. Ik ben daarom voornemens om met de LHV in overleg te treden, teneinde te bekijken of en hoe dat proces met praktische zaken verder gefaciliteerd kan worden.

Hoogachtend,

<sup>7</sup> Beleidsbesluit van 14 maart 2007, nr. CPP 2007/347M (Stcrt. 2007, nr. 57)

de Minister van Volksgezondheid,  
Welzijn en Sport,

**Macro Economische  
Vraagstukken en  
Arbeidsvoorwaardenbeleid**

**Ons kenmerk**  
MEVA/AEB-2998940

dr. A. Klink