

BTW en gezondheidszorg

Bestuurlijk een uitdaging

Peter Kamsteeg
MBA-Health
April 2011

INHOUDSOPGAVE

| | |
|--|----|
| Voorwoord | 4 |
| Management samenvatting | 5 |
| 1. Inleiding | 6 |
| 1.1 Zorg Op Noord | |
| 1.2 Conceptualisering | |
| 2. Onderzoeksstrategie | 9 |
| 2.1 Doelstelling | |
| 2.2 Opzet rapport | |
| 3. Bestuurlijk perspectief | 11 |
| 3.1 Strategieontwikkeling | |
| 3.2 Verantwoordelijkheid | |
| 4. Wet op de Omzetbelasting 1968 | 16 |
| 4.1 Algemeen | |
| 4.2 Belastingplichtige | |
| 4.3 Object van heffing | |
| 4.4 Subsidies | |
| 4.5 Medische vrijstelling | |
| 5. Mogelijkheden om BTW-heffing te voorkomen | 27 |
| 5.1 Structurele detachering | |
| 5.2 Kosten voor gemene rekening | |
| 5.3 Fiscale eenheid | |
| 5.4 Koepelvrijstelling | |
| 5.5 Bespreking | |
| 6. BTW-relevante ontwikkelingen in de zorg | 34 |
| 6.1 Onroerende zaken | |
| 6.2 Pro rata regeling | |
| 6.3 Nederlandse Zorgautoriteit | |
| 6.4 Bekostiging eerstelijnsgezondheidszorg | |
| 6.5 Praktijkondersteuning huisartsen | |
| 6.6 Alternatieve geneeswijzen | |

| | | |
|------|--|----|
| 6.7 | Beroepsopleidingen | |
| 6.8 | Basispakket – aanvullende verzekering | |
| 6.9 | Compensatiefonds | |
| 6.10 | Opheffen algehele BTW-heffing op gezondheidszorg | |
| 7. | Europese ontwikkelingen | 49 |
| 7.1 | Harmonisatie | |
| 7.2 | Richtlijnen | |
| 7.3 | Hof van Justitie van de Europese Unie | |
| 7.4 | Groenboek | |
| 7.5 | Bespreking | |
| 8. | Horizontaal toezicht | 55 |
| 9. | Uitkomsten enquête | 58 |
| 10. | Conclusies en aanbevelingen | 61 |
| 11. | Dankwoord | 63 |
| | Literatuuropgave | 65 |
| | Bijlagen | |

VOORWOORD

Een van de onderdelen van de MBA-opleiding van het Centrum voor Management Development in de Zorg (CMDZ) van de Erasmus Universiteit te Rotterdam is het schrijven van een masterthesis. Al enkele jaren ben ik, mede vanwege ervaringen in de eigen praktijk, geïntrigeerd door het toenemende belang van fiscaliteiten voor de bedrijfsvoering in de gezondheidszorg. Voor deze thesis heb ik dan ook gekozen om het onderwerp BTW in de gezondheidszorg uit te diepen. De gezondheidszorg in algemene zin is enorm in beweging. Niet alleen zorginhoudelijk volgen de ontwikkelingen elkaar in snel tempo op, ook op het gebied van bedrijfsvoering, samenwerkingsverbanden en bekostiging verandert het landschap enorm. Hoewel breed de opvatting leeft dat fiscaliteiten voor de sector minder relevant zijn, is het tegendeel het geval. Met het ingezette beleid van de overheid en zorgverzekeraars om samenwerking tussen aanbieders in de zorg te stimuleren, de toenemende focus op het rationaliseren van de bedrijfsvoering en toenemende verantwoordelijkheid voor de financiële resultaten, is en wordt fiscale regelgeving een steeds belangrijker onderdeel van de bestuurlijke verantwoordelijkheid. Niet zozeer de fiscale regelgeving verandert, maar juist de sector ontwikkelt zich in hoge mate.

In de periode december 2010 – april 2011 heb ik dit onderzoek uitgevoerd. In dit rapport zijn mijn bevindingen vastgelegd.

Peter Kamsteeg

Rotterdam, april 2011

MANAGEMENTSAMENVATTING

De gezondheidszorg ontwikkelt zich de laatste jaren meer en meer tot een volwassen bedrijfstak. De nieuwe verhoudingen tussen aanbieders, verzekeraars en patiënten/consumenten, de vermeende terugtrekkende beweging van de overheid, de toenemende focus op samenwerking tussen verschillende zorgaanbieders, maar ook brancheoverstijgend, hebben tot gevolg dat fiscale aspecten van o.a. dienstverlening en organisatiestructuren een grotere rol gaan spelen. Dat betekent tevens dat de fiscale aspecten tot de integrale verantwoordelijkheid behoren van bestuurders en toezichthouders in de zorg voor wat betreft financieel beheer, compliance en risicomanagement. Dit vereist een proactieve opstelling om zich te conformeren aan regelgeving en om fiscale risico's in kaart te brengen.

In deze studie wordt onderzoek gedaan naar het besef onder bestuurders voor de verantwoordelijkheid voor fiscaliteiten. Er wordt een beeld geschetst van de verschillende sectoren van de bedrijfstak. Hiertoe is allereerst een algemeen theoretisch kader gemaakt namelijk de betekenis van de Wet op de Omzetbelasting 1968 waarbij tevens een aantal voor de zorg specifieke onderdelen wordt beschreven. Vervolgens worden mogelijkheden en alternatieven beschreven om BTW-heffing te beperken c.q. te voorkomen. Een tweede belangrijke pijler is het Europese perspectief. De invloed van deze regelgeving is zo groot, dat nauwelijks ruimte is voor nationale overheden om eigen beleid te ontwikkelen.

Vanwege het professionaliseren van de bedrijfsvoering van zorgorganisaties, is het eigenlijk ook normaal dat fiscale compliance een regulier onderdeel van de AO/IC dient te gaan worden. Een instrument dat hierbij ondersteunend kan zijn, is het concept van Horizontaal Toezicht.

Onder een selectie van bestuurders/SBU-managers is een enquête gehouden met als doel inzicht te krijgen in de fiscale 'awareness' en de wijze waarop dit vorm krijgt in zowel de organisatie als in het samenspel met de toezichthoudende organen.

Uitkomsten zijn o.a. dat bestuurders zich over het algemeen niet voldoende realiseren dat men ook in de zorg te maken heeft met BTW-verplichtingen. Weliswaar verschilt het per sector, mede wellicht ingegeven door de omvang van de organisatie en de mogelijkheden om de AO/IC op dit terrein in te richten, maar een groter besef dat belastingen ook in de zorgsector een cruciaal dossier is, lijkt meer dan noodzakelijk. Opvallend is dat men van mening is dat de regelgeving aangepast dient te worden aan de sector, terwijl eigenlijk de sector meer en meer overeenkomsten gaat vertonen met de private sector. Conclusie is dat niet de regelgeving moet worden aangepast, maar dat de organisaties zich moeten gaan gedragen als professionele bedrijfsmatige geleide bedrijven die in staat zijn de fiscaal relevante aangelegenheden te managen.

1. INLEIDING

1.2 Zorg Op Noord

Voor mijn eigen organisatie, Zorg Op Noord, zowel aanbieder als ondersteuner van eerstelijnsgezondheidszorg, wordt BTW-heffing een steeds belangrijker onderwerp. Stichting Zorg Op Noord is een organisatie die actief is in het ondersteunen en ontwikkelen van samenwerkingsverbanden in de eerstelijns gezondheidszorg in de regio Rijnmond, met als doel het aanbieden van doelmatige geïntegreerde eerstelijnszorg aan de ingeschreven patiënten. Zorg Op Noord omvat zes gezondheidscentra, een facilitair bedrijf, een ICT-bedrijf en twee apotheken (zie bijlage 1 voor het organogram). In een gezondheidscentrum is een breed pakket aan eerstelijns zorgverleners aanwezig. Kern van de dienstverlening is de huisartsenzorg waar omheen andere disciplines zijn georganiseerd. Hierbij gaat het dan om fysiotherapie, maatschappelijk werk, thuiszorg, diëtetiek, eerstelijns GGZ, logopedie en verloskunde. Elk gezondheidscentrum biedt een zorgaanbod aan dat is afgestemd op de behoefte van de wijk. In een Vinex-locatie worden zo door de verschillende disciplines meer specifieke zorgprogramma's aangeboden op de jonge bevolking, dan in een wijk met een veel oudere populatie of in een achterstandsgebied.

Vanuit het facilitair bedrijf worden zorgondersteunende activiteiten als administratie, personeelszaken, inkoop, huisvesting, maar ook beleidsontwikkeling aangeboden. Ook aan individuele zorgaanbieders buiten de centra en andere organisaties in de eerste lijn worden deze diensten aangeboden. Zorg Op Noord ICT is opgezet om de ondersteuning en ontwikkeling van de eigen centra op het gebied van ICT in huis te kunnen aanbieden. De twee apotheken zijn in 2008 gestart om enerzijds het zorgaanbod verder uit te breiden met ook farmaceutische hulpverlening en anderzijds om een derde geldstroom op te zetten om de te verwachten teruggang in subsidiestromen te compenseren.

Op het gebied van de ondersteuning van zorgverleners, zowel binnen de groep als daarbuiten, is eigenlijk geen discussie meer of een dienst BTW-belast is. Dat heeft o.a. tot gevolg gehad dat twee gezondheidscentrum B.V.'s onder de holding vandaan zijn gehaald en aan maatschappen van huisartsen zijn overgedragen. Daarmee is de omvang van de groep aanzienlijk verkleind. Recent is getracht om voor meerdere praktijken praktijkondersteuning Geestelijke Gezondheidszorg (poh-ggz) op te zetten. Vanuit één organisatie zouden dan BIG-geregistreerde medewerkers, eerstelijns GGZ-zorg in huisartsenpraktijken gaan aanbieden. De individuele huisarts declareert het variabele deel bij de zorgverzekeraar en de centrale organisatie ontvangt de vaste component per praktijk rechtstreeks van de zorgverzekeraar. Helaas bleek ook deze opzet BTW-plichtig, maar in de tarieven is geen rekening gehouden met een BTW-toeslag. Gevolg van dit alles is dat de implementatie van deze nieuwe en nuttige vorm van laagdrempelige zorg

in de eerstelijns, niet of nauwelijks van de grond komt. Dit ondanks een breed gedragen standpunt van zowel overheid, verzekeraars en aanbieders, dat poh-ggz absoluut meerwaarde heeft.

De verwachting is tevens dat op het primaire proces van de organisatie, de geïntegreerde eerstelijns gezondheidszorg, met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid een BTW-plicht gaat ontstaan. Het gaat hierbij dan o.a. om keuringen en preventieve activiteiten/ leefstijladvisering. Vooral deze laatste tak van zorg staat aan het begin van een enorme toename. Eén van de speerpunten, ook van de overheid, is het gestructureerd aanbieden van preventieve programma's op het vlak van Cardiovasculair Risicomanagement. Op dit moment is het nog een bescheiden activiteit voor onze gezondheidscentra, maar schattingen lopen uiteen dat tot wel 30% van de bevolking in aanmerking zou kunnen komen voor deelname. Het onderscheid met diensten die o.a. sportscholen aanbieden is weliswaar te onderbouwen, maar nog niet getoetst bij de Fiscus. Dat zou kunnen betekenen dat deze activiteiten, indien BTW-belast, gezien de omvang in relatie tot de totale omzet, tot gevolg kunnen hebben dat alle activiteiten van de gezondheidscentra, onder de BTW/VpB gaan vallen. Een optie is dan om deze activiteiten onder te brengen in een aparte rechtspersoon, waarvoor dan ook weer kosten gemaakt moeten worden voor management, organisatie en administratie. Deze middelen kunnen dan niet aan de zorg besteed worden.

1.2 Conceptualisering

Het beleid van de overheid is al jaren gericht op het beheersen van de kosten van de gezondheidszorg teneinde de collectieve lastendruk te beheersen en de kwaliteit van de zorg te verhogen. Met het verschuiven van het bedrijfsrisico van overheid en zorgverzekeraars naar de zorgaanbieders zelf, worden de instellingen geacht hun bedrijfsvoering aan te passen aan de nieuwe omgeving. Onder het mom van marktwerking worden in de zorg begrippen geïntroduceerd als ondernemersrisico, kostprijscalculaties, onderhandelingen over prijs en kwaliteit van de dienstverlening en concurrentie tussen zorgaanbieders om de gunst van de klant, i.c. de verzekeraars en patiënten. Om te kunnen overleven in deze ontwikkeling vinden in alle sectoren van de zorg enorme veranderingen plaats. Aanbieders worden gedwongen na te denken over hun positie in het veld, de toegevoegde waarde en de wijze waarop men de bedrijfsvoering wil inrichten. Dit laatste heeft tot gevolg dat ook organisatiestructuren worden aangepast aan de veranderende arena. Was vroeger het stichtings- of verenigingsmodel nog afdoende om een zorgtaak uit te voeren, tegenwoordig wordt geen enkel organisatie-model meer uitgesloten om de best mogelijke juridische vorm te vinden bij de gekozen strategie. Concernvorming, coöperaties, joint-ventures, publiek-private samenwerkingsverbanden, alle vormen zijn inmiddels gemeengoed in de zorg. Met de

focus op het zo optimaal mogelijk inrichten en professionaliseren van de bedrijfsvoering wordt ook duidelijk dat zorg alleen maar geleverd kan worden door het zo efficiënt mogelijk inrichten en op grotere schaal geüniformeerd aanbieden van de niet zorggerelateerde c.q. faciliterende activiteiten als administratie, ict, huisvesting, logistiek, etc. Dat heeft tot gevolg dat veel organisaties bezig zijn met het onderzoeken van mogelijkheden om bepaalde activiteiten uit te besteden dan wel in samenwerking met een (commerciële) partner uit te voeren. Er zijn zelfs bedrijven die reeds een deel van hun primaire zorgtaak in samenwerking met schoonmaakorganisaties uitoefenen. Ook worden activiteiten aangeboden waarbij naast een serviceaspect ook commerciële belangen meespelen. Te denken hierbij valt aan parkeren bij instellingen en het aanbieden van cateringdiensten aan de omgeving. Dit geeft aan dat er een enorme dynamiek in de sector heerst, waarvan het einde nog niet in zicht is.

Deze dynamiek heeft ook tot gevolg dat de sector meer en meer te maken gaat krijgen met instituties als NMA en Belastingdienst, omdat vigerende regels en richtlijnen ook op de zorgsector van toepassing zijn. Ook vanuit het Europese domein zijn de effecten merkbaar op de nationale regelgeving, bijvoorbeeld ten aanzien van een aantal gebruikte instrumenten om BTW-heffing te voorkomen. De indruk bestaat dat er op fiscaal gebied nauwelijks geformaliseerd eenduidig beleid is en dat sterk op grond van casuïstiek gereageerd wordt. Belastingplichtigen in de zorg realiseren zich maar in beperkte mate dat men wel degelijk belastingrelevante activiteiten ontplooit, dan wel dat er ook financiële voordelen te behalen zijn door een adequaat fiscaal beheer.

Kortom, de ingezette nieuwe verhoudingen tussen de aanbieders, verzekeraars en patiënten/consumenten, de vermeende terugtrekkende beweging van de overheid, de toenemende focus op samenwerking tussen verschillende zorgaanbieders, maar ook brancheoverstijgend, maken dat de gezondheidszorg steeds meer een 'gewone' markt aan het worden is met bijbehorende organisatiestructuren, waarbij de invloed van fiscale regelgeving steeds groter wordt. Dat betekent tevens dat de fiscale aspecten tot de integrale verantwoordelijkheid behoren van bestuurders en toezichthouders in de zorg voor wat betreft financieel beheer, compliance en risicomanagement. Dit vereist een proactieve opstelling om zich te conformeren aan regelgeving en om fiscale risico's in kaart te brengen.

2. ONDERZOEKSSTRATEGIE

Voor het uitvoeren van mijn onderzoek kies ik voor het model van praktijkgericht onderzoek. Dit model past het beste bij het analyseren van een bestaande praktijksituatie en het inzichtelijk maken van bestaande risico's en het aanbieden van interventies om die situatie te veranderen. Deze aanbevelingen zijn gericht op bestuurders en toezichthouders van (eerstelijns-) gezondheidszorgorganisaties, maar ook op beleidsmakers en uitvoerders van regelgeving. De probleemanalytische benadering sluit goed aan bij het beschrijven van de feitelijke situatie en het daarbij formuleren van de gewenste oplossingen.

Het theoretisch kader wordt gevormd door een beknopte bestudering van de Wet op de Omzetbelasting. Deze wet vormt de basis waarop voor ondernemingen, dus ook in de zorg, de belastingplicht is gebaseerd. Vervolgens wordt een aantal voor de zorg specifieke kenmerken op fiscaal terrein besproken, zoals de vrijstellingen, de mogelijkheden om BTW-heffing te voorkomen en een alternatief als een compensatiefonds naar analogie van het gemeentelijk compensatiefonds. Tot slot wordt horizontaal toezicht uitgewerkt. Dit is een model waarbij een proactieve samenwerking met de Belastingdienst wordt aangegaan, teneinde de risico's ten aanzien van belastingheffing te beperken.

Op basis van deze uitwerking heeft overleg plaatsgevonden met een aantal beleidsmakers bij Ministeries en fiscaal specialisten teneinde de ontwikkelingen, mogelijkheden en beperkingen te toetsen. Vervolgens is een enquête samengesteld die is uitgezet onder sleutelfiguren uit een brede verzameling van organisaties in de zorgsector.

2.1 Doelstelling

Het doel van mijn onderzoek is om aanbevelingen te formuleren voor bestuurders en toezichthouders van (eerstelijns-)zorginstellingen om beleid te ontwikkelen op fiscaal terrein door het presenteren van relevante ontwikkelingen, het bieden van mogelijkheden om BTW-heffing te beperken dan wel het risico op naheffing te beperken, dit mede op basis van standpunten van stakeholders, deskundigen, beleidsmakers en uitvoeringsorganen.

Deelvragen die hiervoor als basis hebben gediend zijn o.a. de mate waarin organisaties op de hoogte zijn van fiscaal relevante gebeurtenissen, de wijze waarop de administratieve processen zijn ingericht, welke adviseurs worden ingeschakeld, de informatieverstrekking aan het toezichthoudend orgaan en de deskundigheid van dat orgaan, de rol van brancheorganisaties en de relatie met lokale Belastinginspecties.

2.1.1 Scope

De scope van het onderzoek beperkt zich tot de BTW en laat andere heffingen als Vennootschapsbelasting (VpB), overdrachtsbelasting en loonheffingen buiten beschouwing. Dat betekent niet dat deze van een mindere orde zijn, integendeel; de risico's en het naleven van verplichtingen zijn 1 op 1 vergelijkbaar met BTW. Zo is ook VpB-heffing van groot belang voor zorginstellingen en zou eigenlijk, net als BTW, structureel ingebed moeten zijn in de AO/IC. Vanuit Europees perspectief bekeken is VpB een veel minder gemeenschappelijk ontwikkelde belasting. Op dit moment is nauwelijks sprake van enige harmonisatie en is de verwachting dat dit op korte termijn niet gaat gebeuren. In het huidige economische klimaat is de heffing van VpB een belangrijk instrument voor individuele lidstaten om een eigen economisch beleid te kunnen voeren en daarmee de lokale economie te stimuleren. Door het instrument te harmoniseren, worden de mogelijkheden om dit naar eigen inzicht te gebruiken aanzienlijk minder; de 'vrijheid' ten aanzien van het door overheden zelf bepalen van tarieven en voorwaarden zou dan aanzienlijk worden ingeperkt.

2.2 Opzet rapport

Allereerst wordt in hoofdstuk 3 de verantwoordelijkheid van de bestuurder van een organisatie voor de fiscale positie uitgewerkt. Zowel als onderdeel van de strategieontwikkeling als onderdeel van het totale administratieve proces waarover jaarlijks gerapporteerd moet worden. De basis voor het onderzoek wordt in hoofdstuk 4 beschreven, namelijk de Wet op de Omzetbelasting 1968. Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 een aantal mogelijkheden aangegeven voor zorginstellingen om BTW-heffing te beperken. Hoofdstuk 6 beschrijft een aantal relevante ontwikkelingen in de sector die direct met BTW-heffing te maken hebben. Als onderdeel hiervan wordt o.a. het voorstel voor een compensatiefonds voor de zorgsector besproken. Hoofdstuk 7 geeft een overzicht van de regelgeving ten aanzien van BTW op Europees niveau, waarbij de invloed wordt geschetst die het communautaire recht heeft op de Nederlandse regelgeving en daarmee direct op de gezondheidszorg. Het model van horizontaal toezicht, dat de belastingplichtige overeen kan komen met de Belastingdienst teneinde op voorhand de risico's op BTW-heffing te beperken, wordt in hoofdstuk 8 uitgewerkt.

De uitkomsten van de enquête in hoofdstuk 9 zullen een beeld geven van de fiscale 'awareness'. Tot slot zal in hoofdstuk 10 een aantal conclusies getrokken worden en aanbevelingen worden gedaan.

3. BESTUURLIJK PERSPECTIEF

De verantwoordelijkheid van de bestuurder voor de fiscale positie van een organisatie kan vanuit twee perspectieven benaderd worden. Het eerste perspectief is het proces van strategieontwikkeling, waarbij in de analyse van de externe omgeving fiscaliteiten meegenomen dienen te worden. Het tweede perspectief betreft het wettelijke kader inzake het verantwoording afleggen over de bedrijfsvoering. Dit is vastgelegd in zowel wettelijke bepalingen, uitwerkingen van die bepalingen als algemeen geldende gedragscodes.

3.1 Strategieontwikkeling

In het proces dat resulteert in de strategie voor een organisatie is een van de onderdelen die daarbij van belang is, de analyse van de macro-omgeving waarin de organisatie zich bevindt. Deze analyse beschrijft niet zozeer de directe omgeving als concurrenten, bedrijfstak en markten, maar veel meer de invloeden die álle partijen ondervinden van een aantal factoren.¹ Met behulp van een zogeheten PEST-analyse worden deze macro-invloeden beschreven en het belang geduid voor de betreffende organisatie. De vier omgevingsinvloeden die in een deze analyse worden meegenomen zijn:

- Politieke,
- Economische,
- Sociaal-culturele en
- Technologische ontwikkelingen.

Centrale vragen zijn hierbij wat hebben deze ontwikkelingen voor invloed op de producten/diensten die we aanbieden, aan welke doelgroepen, op welke markten, op welke wijze, welke (hulp)bronnen worden ingeschakeld, wat is de invloed op kosten en opbrengsten, etc.

BTW-heffing valt onder de economische factoren naast groei, rente, wisselkoersen, en inflatie. Andere vormen van belasting worden eerder tot het politieke domein gerekend, omdat de overheid dit als instrument voor het realiseren van beleid kan inzetten. Bij BTW is dit nauwelijks het geval vanwege de invloed van internationale regelgeving, welke in het hoofdstuk over Europese ontwikkelingen wordt beschreven. De economische factoren hebben grote invloed op hoe bedrijven werken en beslissingen nemen. Zo heeft bijvoorbeeld de stand van de rente invloed op de kapitaallasten van een onderneming en is daardoor medebepalend voor de mate waarin een bedrijf kan groeien. Wisselkoersen hebben invloed op de kosten van uitvoer van goederen en de levering en de prijs van ingevoerde goederen in een economie. Belastingheffing kan gevolgen hebben voor het

¹ Business Strategy second edition, Campbell, Stonehouse & Houston, Elsevier BH, Oxford, 2008

aangaan van samenwerking of het bepalen van kosten en prijzen en het te behalen rendement.

3.2 Verantwoordelijkheid

De belastingplicht voor ondernemingen is vastgelegd in de Wet op de Omzetbelasting 1968, welke in hoofdstuk 4 wordt uitgewerkt. Het Burgerlijk Wetboek Boek 2 Titel 9 is de wettelijke basis voor de jaarverslaggeving van rechtspersonen als N.V.'s en B.V.'s en een aantal andere categorieën. Als eindverantwoordelijke functionaris voor een organisatie is daarmee tevens de verantwoordelijkheid van de bestuurder vastgelegd. De kern van Titel 9 is dat de jaarverslaggeving een 'getrouw beeld' moet geven, en bevat een aantal wettelijke bepalingen die dit nader uitwerken. Een jaarrekening geeft een getrouw beeld als deze is opgesteld in overeenstemming met 'algemeen aanvaarde maatschappelijke normen.'

Het niet voldoen aan de wettelijke verplichtingen inzake de administratieve voorschriften en de publicatievoorschriften door het bestuur van de rechtspersoon wordt aangemerkt als onbehoorlijk bestuur en kan als consequentie hoofdelijke aansprakelijkheid voor bestuurders tot gevolg hebben.²

Zorginstellingen

Voor (de meeste) zorginstellingen geldt tevens de Wet Toelating Zorginstellingen (WTZi) als wettelijk kader. De WTZi wordt nader uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit WTZi. Dit besluit verwijst weer door naar een regeling, de Regeling Verslaggeving WTZi. Deze regeling bepaalt dat voor een aantal zorginstellingen Titel 9 Boek 2 BW van toepassing is.

3.2.1 Richtlijnen

De algemeen aanvaarde normen voor het opstellen van de jaarlijkse rapportages zijn vastgelegd in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ). De RJ als nadere invulling van Titel 9, hebben zelf geen wettelijke status, maar (materiële) afwijking van de RJ wordt gezien als (vermoedelijke) afwijking van de wettelijke eisen om een getrouw beeld te geven. Alleen als voldoende kan worden aangetoond dat de afwijking juist een (naar algemeen maatschappelijke opvattingen) beter beeld geeft, kan worden afgeweken van de RJ. De RJ uitingen zijn primair bestemd voor de opsteller (i.c. de bestuurder) van de jaarverslaggeving en behoren dus tot de verantwoordelijkheid van de bestuurder.

² Handboek Financiële Verslaggeving Jaarrekening PricewaterhouseCoopers, 2010

3.2.2 Zorgbrede Governance Code

Het uitvoeringsbesluit WTZi³ geeft op hoofdlijnen in art. 6 een aantal voorschriften ten aanzien van de inrichting van de bestuursstructuur van zorginstellingen. De Zorgbrede Governance Code kan gezien worden als een nadere invulling van die voorschriften. De Code is een door de branche opgestelde set van richtlijnen en afspraken om het functioneren van Raden van Bestuur, Raden van Toezicht en het samenspel tussen deze organen te ondersteunen en verder te professionaliseren. De Code moet bijdragen aan de ontwikkeling van goed bestuur en toezicht.

Hoewel de Code als concept van zelfregulering niet juridisch afdwingbaar is, hebben de verschillende brancheorganisaties in de zorg de Code wel verplicht gesteld als voorwaarde voor het lidmaatschap van de desbetreffende vereniging. Tevens heeft de Code wel degelijk een normatief karakter; in individuele gevallen kan de Code gebruikt worden om het handelen van een orgaan te toetsen. Daarbij is van groot belang het 'pas toe of leg uit' beginsel, waarbij een organisatie verantwoording moet kunnen afleggen over de omstandigheid dat de voorschriften uit de Code niet zijn nageleefd.⁴

De verantwoordelijkheid voor het managen van de risico's, dus ook eventuele fiscale risico's, die een organisatie loopt, wordt in de Zorgbrede Governance Code in art. 3.1.3 verwoord:

"De Raad van Bestuur draagt er zorg voor dat in de zorgorganisatie een op de organisatie toegesneden, intern risicobeheersing- en controlesysteem aanwezig is. Risicomanagement betreft niet alleen de financiële risico's van de zorgorganisatie, maar handelt ook over risico's als de kwaliteit van zorg, patiëntveiligheid, imago- en marktrisico's, bouwinvesteringen en fusietrajecten. De Raad van Bestuur rapporteert hierover aan de Raad van Toezicht. Risico's die een ernstige bedreiging vormen voor het voortbestaan van de zorgorganisatie of de voortgang van het primair proces, worden direct gemeld aan de Raad van Toezicht."

Door het Nationaal Register is in samenwerking met de NVTZ, Brancheorganisaties Zorg, Nederlandse Zorgautoriteit, Inspectie voor de Gezondheidszorg, GITP, PricewaterhouseCoopers, Rabobank Nederland en Van Doorne Advocaten in maart 2011 de Toolkit Toezicht Zorg uitgebracht. Dit instrument is ontwikkeld om de toezichthoudende organen te ondersteunen bij het uitoefenen van hun functie. Men geeft aan dat deze nieuwe versie ten opzichte van het model uit 2008 meer gericht is op de kern van de zaak: het toezichthouden zelf, de advies- en de werkgeversrol. Aldus de

³ Besluit van 3 november 2005, houdende uitvoering van enige bepalingen van de Wet toelating zorginstellingen (*Uitvoeringsbesluit WTZi*)

⁴ Zorgbrede Governance Code 2010, pag. 11

website.⁵ Nadere beschouwing leert dat ook in deze versie geen aandacht besteed wordt aan de fiscale verantwoordelijkheid en -risicobeheersing. Een gemiste kans.

Bedrijfsleven

Voor het bedrijfsleven zijn al eerder algemeen geldende gedragscodes opgesteld. Voor Nederland is dat de code Tabaksblat, welke recent is vervangen door de nieuwe Code Corporate Governance ('Code-Frijns')⁶. Deze is via een Algemene maatregel van Bestuur wel wettelijk verankerd, zodat ondernemingen verplicht zijn in de jaarlijkse rapportage verslag te doen over de wijze waarop zij de Code hebben nageleefd dan wel er van afgeweken hebben. De Code-Frijns geldt voor alle Nederlandse beursvennootschappen. In paragraaf II.1.4. van de code is opgenomen dat het bestuur in het jaarverslag opneemt:

"b) een beschrijving van de opzet en werking van de interne risicobeheersing- en controlesystemen met betrekking tot de voornaamste risico's in het boekjaar; en
c) een beschrijving van eventuele belangrijke tekortkomingen in de interne risicobeheersing- en controlesystemen die in het boekjaar zijn geconstateerd, welke eventuele significante wijzigingen in die systemen zijn aangebracht, welke eventuele belangrijke verbeteringen van die systemen zijn gepland en dat één en ander met de auditcommissie en de raad van commissarissen is besproken."

Verder wordt onder III 5.4 de werkwijze van de auditcommissie beschreven, waarbij deze toezicht dient te houden op 'het beleid van de vennootschap met betrekking tot taxplanning'. De Autoriteit Financiële Markten heeft aangekondigd de fiscale paragraaf in de jaarrekeningen expliciet te onderzoeken. Hiermee wordt duidelijk dat fiscaliteit een belangrijk onderwerp is voor goed ondernemingsbestuur.

De verwachting is dat deze ontwikkelingen zich de komende jaren ook naar de zorgsector zullen uitbreiden. Niet alleen is menig zorgbedrijf inmiddels vele malen groter dan een modale beursgenoteerde onderneming, maar ook de toenemende aandacht en het verscherpte toezicht zal hier een bijdrage aan leveren.

Een (bescheiden) voorbeeld hiervan is de Letter of Representation (LOR), welke een bestuurder af moet geven aan de accountant voordat deze de jaarlijkse controle uitvoert. Onder invloed van met name de boekhoudschandalen in Amerika, waarbij ernstig falen van zowel interne als externe controlemechanismes werd geconstateerd, is de regelgeving voor zowel organisaties als accountants drastisch aangescherpt.⁷ Gevolg hiervan is o.a. dat accountants meer en meer verantwoordelijk gehouden kunnen worden voor de

⁵ www.nationaalregister.com

⁶ De Nederlandse corporate governance code, Beginselen van deugdelijk ondernemingsbestuur en best practice bepalingen, 2009

⁷ Mede op basis van de Sarbanes-Oxley wetgeving n.a.v. de Enron, Worldcom en Ahold schandalen.

verslaggeving van ondernemingen. Teneinde deze verantwoordelijk te beperken, wordt cliënten gevraagd expliciet de verantwoordelijk van de organisatie/opsteller vast te leggen. Een voorbeeld van een dergelijke verklaring is opgenomen in bijlage 2.

4. WET OP DE OMZETBELASTING 1968

4.1 Algemeen

Het heffen van belastingen op goederenverkeer is van alle tijden en gaat terug tot de klassieke oudheid, waarbij o.m. de handel in slaven werd belast. Met het uitbreidende Romeinse Rijk, verspreidde deze vorm van inkomen voor de staat zich over een groter gebied en is sindsdien niet meer weg te denken als belangrijke bron van inkomsten voor de staat. De geschiedenis laat zien dat met name in tijden van crisis deze vorm van inkomstenverwerving stevig werd gebruikt. In de 20e eeuw werd in verschillende landen tijdens de Wereldoorlogen omzetbelasting ingevoerd om de kosten van oorlogsvoering te dekken. Ook gedurende de jaren '20 en '30 werd een vorm van omzetbelasting ingezet om de gevolgen van de crisis op te vangen.⁸

De Nederlandse Omzetbelasting werd voor het eerst geïntroduceerd in 1934 als een in beginsel eenmalige heffing ter zake van door fabrikanten geleverde goederen, te voldoen door middel van op de facturen te plakken belastingzegels. Het idee was om er een tijdelijke belastingheffing van te maken, maar dat is een illusie gebleken. In de loop van de jaren daarna werden met name technische aanpassingen aangebracht, waaronder het afschaffen van de belastingzegels door het ook nu nog bestaande systeem van afdracht op aangifte.

Op 1 januari 1969 werd de huidige wetgeving van kracht door invoering van de Wet op de Omzetbelasting 1968. Aanleiding hiervoor was de harmonisatie van regelgeving die in Europees verband was overeengekomen. Omzetbelasting was een van de eerste belastingen die in Europees verband door de Benelux-landen, Frankrijk, Duitsland en Italië werd geharmoniseerd. De later toetredende lidstaten zijn verplicht om op het moment van toetreding tot de EU de omzetbelasting in te voeren op basis van de BTW-richtlijn. Daarmee is het Europese karakter van de belasting alleen maar toegenomen en beïnvloeden de regels uit Brussel en de arresten uit Luxemburg de nationale belastingpraktijk.

Omzetbelasting wordt geheven over goederen en diensten op de route van producent naar consument en kan aangemerkt worden als een verbruiksbelasting. Een verbruiksbelasting heeft tot doel het belasten van consumptie met als grondslag de financiële waarde van de goederen of diensten. Hierbij is het uitgangspunt dat belasting zal worden geheven in het land waar het gebruik plaatsvindt. Dit bestemmingslandbeginsel is internationaal aanvaard en vastgelegd in verdragen.

In verbruiksbelastingen hebben vrijstellingen en tariefdifferentiaties een objectief karakter. Indien de overheid bepaalde zaken wil stimuleren dan wel beperken, zal men deze goederen of diensten apart moeten behandelen en niet degene die deze

⁸ Van Hilten/Van Kesteren, hoofdstuk 1

voortbrengt. Het verbruik wordt belast en niet de producent. Dat heeft mede tot gevolg dat de ondernemer zo min mogelijk last moet hebben van de belastingheffing en deze zonder veel administratieve handelingen moet kunnen afwentelen op de consument. Het is dan ook niet de bedoeling dat de ondernemer de belasting moet voorfinancieren.

4.2 Belastingplichtige

Voor de wet is degene die belasting verschuldigd is de ondernemer. Het begrip ondernemer in de omzetbelasting is veel ruimer dan in het normale spraakgebruik wordt gehanteerd. Het ondernemerschap voor de BTW is een zelfstandig begrip dat onafhankelijk is van de belastingplicht voor andere belastingen als Inkomstenbelasting of Vennootschapsbelasting.

Art. 7 Wet OB 1968:

1. Ondernemer is ieder die een zelfstandig bedrijf uitoefent.
2. Waar in deze wet wordt gesproken van bedrijf, wordt daaronder mede verstaan:
 - a. beroep;
 - b. exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Ieder

Het begrip 'ieder' duidt erop dat het niet alleen om natuurlijke personen gaat, maar ook om rechtspersonen als naamloze en besloten vennootschappen, stichtingen en verenigingen. Voor de zorg is van belang dat ook samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid gekwalificeerd kunnen worden als ondernemer in de zin van de wet. Voorbeelden hiervan zijn zorggroepen, maatschappen van artsen, Vennootschappen onder Firma, Coöperaties en Commanditaire Vennootschappen. Voor de BTW is het relevant dat het samenwerkingsverband zich als eenheid c.q. entiteit naar buiten toe presenteert. Ook personen die zonder winstoogmerk handelen, kunnen als ondernemer worden aangemerkt. Verenigingen die tegen een vastgestelde contributie diensten verrichten aan hun leden vallen eveneens onder de definitie van ondernemer.

Zelfstandig

Achtergrond hierbij is dat natuurlijke personen die in dienstverband werkzaam zijn, buiten het begrip van ondernemer worden gehouden. Personen die hun activiteiten voor eigen rekening en risico uitoefenen zijn derhalve wel ondernemer. Bijzondere positie wordt ingenomen door de directeur-groootaandeelhouder van een besloten vennootschap, waarbij nog niet eenduidig is uitgemaakt of deze nu wel of geen ondernemer is voor zijn werkzaamheden die hij verricht binnen zijn dienstverband met zijn vennootschap.

Bedrijf

Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economisch verkeer door het leveren van goederen of het verrichten van diensten. Het doel of resultaat van die prestaties is in beginsel niet relevant. Ook indien verlies wordt geleden kan sprake zijn van ondernemerschap en belastingplicht. In de BTW-richtlijn wordt men als belastingplichtige aangemerkt indien men een economische activiteit verricht, waarbij die activiteiten worden omschreven als de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverlener. Van belang is verder dat er tegen vergoeding prestaties worden verricht, omdat vastgesteld is door het HvJ⁹ dat iemand die uitsluitend om niet prestaties verricht, geen economische activiteiten ontplooit.

De richtlijn stelt derhalve als eis dat de prestaties moeten worden verricht onder bezwarende titel, waarbij het oogmerk dient te zijn het behalen van een opbrengst, dat iets anders is dan winst. De afwezigheid van winstoogmerk kan wel van belang zijn bij het toepassen van eventuele vrijstellingen, maar dus niet voor de belastingplicht.¹⁰

Gevolg van het ondernemerschap is o.m. dat de ondernemer verplicht is over de door hem in rekening gebrachte vergoedingen ter zake van leveringen van goederen of het verrichten van diensten, BTW te voldoen. De onderneming dient zelf de BTW-schuld te bepalen, en doet dit door middel van het doen van een periodieke, meestal maand of kwartaal, BTW-aangifte. Deze aangifte dient binnen een maand na afloop van het aangiftetijdvak door de Belastingdienst te zijn ontvangen. Op deze aangifte staan zowel de verschuldigde BTW als de voor aftrek in aanmerking komende voorbelasting. De administratie moet zodanig ingericht zijn, dat alle ontvangen en verrichte leveringen van goederen en diensten, nauwkeurig worden bijgehouden en voor een periode van zeven jaar bewaard worden.

4.3 Object van heffing

Voor de heffing van BTW is een viertal belastbare feiten in de wet (art. 1 Wet OB 1968) opgenomen, waarvan in het kader van deze scriptie het verrichten van diensten de meest belangrijke is. Levering van diensten is uitsluitend belast indien deze in Nederland worden verricht door ondernemers onder bezwarende titel in het kader van hun onderneming. De omschrijving van wat een dienst is, is negatief geformuleerd in art 4. Wet OB, namelijk: "Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen". Van belang is verder dat niet uitmaakt of degene die de dienst ontvangt, tevens degene is die ook betaalt. Een derde kan de geleverde dienst betalen. De dienstverlening is belast, waarbij wel een rechtstreeks verband moet zijn tussen de prestatie en de

⁹ HvJ 1 april 1982, BNB 1982/311. Hong Kong

¹⁰ Van Hilten/Van Kesteren pag. 68 voetnoot 6

betaling. Gratis dienstverlening aan bijvoorbeeld personeel binnen de organisatie, wordt als dienst aangemerkt en is dan ook BTW-belast. Om de verschuldigde BTW te bepalen wordt deze dienstverlening gewaardeerd tegen een marktconforme prijs.

4.4 Subsidies

Bij inkomsten die onder de naam 'subsidie' door instellingen worden ontvangen, is niet altijd eenduidig vast te stellen wat de relatie is tussen de te leveren prestatie en de middelen die daar tegenover staan. De vraag is dan ook of hier sprake is van een verkrijging onder bezwarende titel. Vaak wordt de subsidie ter beschikking gesteld door de overheid of een daaraan gelieerde entiteit, die zelf geen recht op aftrek van voorheffing heeft en dus niet snel de subsidie wil/kan verhogen met 19% BTW. Eerder zal in de subsidievoorwaarden zijn vastgelegd dat (eventueel) verschuldigde BTW uit de subsidie zelf zal moeten worden bekostigd. Subsidies worden veelal toegekend om een algemeen erkend belang te ondersteunen of te realiseren, waar niet direct een individueel gebruik van goederen en/of diensten het gevolg van is.

Als leidraad geldt dat van een niet-belastbare subsidie sprake is als de handelingen waarvoor de financiële bijdrage wordt gegeven eigen activiteiten van de bevoordeelde zijn. Dat wil zeggen activiteiten die deze niet verricht omdat hij zich jegens de subsidiegever bij overeenkomst heeft verbonden. Dat de bevoordeelde moet voldoen aan de door de subsidiegever met betrekking tot de gesubsidieerde handelingen gestelde voorwaarden, heeft dan tot gevolg dat de handelingen geen diensten jegens de subsidiegever zijn.

In de praktijk kunnen verschillende vormen van subsidie worden onderscheiden:

- Exploitatiesubsidies. Dit zijn subsidies die dienen om de exploitatie van bepaalde activiteiten sluitend te maken. In het algemeen wordt aangenomen dat dergelijke subsidies niet de vergoeding voor een prestatie vormen. Het gegeven dat de subsidiegever toezicht houdt op de wijze waarop de subsidie wordt besteed en daar eventueel ook voorwaarden aan verbindt, is op zichzelf niet voldoende om een prestatie tegen vergoeding aan te nemen. De voormalige subsidie voor gezondheidscentra was een vorm van exploitatiesubsidiëring.
- Budgetsubsidies. Over het algemeen wordt een bepaald bedrag ter beschikking gesteld, waarbij de subsidieontvanger zich verplicht een aantal concrete activiteiten uit te voeren. Bij deze subsidievorm kan dus zeker sprake zijn van een vergoeding voor het leveren van prestaties. Wanneer echter deze vergoeding bedoeld is voor vrijgestelde prestaties, is BTW-heffing over de subsidie weer niet aan de orde. De ZoNMw subsidie voor het project Zichtbare Schakels, om meer wijkverpleegkundigen met AWBZ-taken in specifieke wijken mogelijk te maken, is een voorbeeld van die laatste mogelijkheid.

- Prijssubsidies. Er zijn ook subsidies die worden gebruikt om bepaalde diensten mogelijk te maken of de prijs daarvan te verlagen, zoals het stimuleren van zonnepanelen of het bezoeken van musea. Bij deze vorm van subsidie is een rechtstreeks verband met de prijs en in beginsel is de subsidie ontvangende partij BTW verschuldigd over die subsidie.

Indien de overheid in het algemeen belang handelt bij het verstrekken van subsidies, zonder dat goederen of diensten voor eigen gebruik verkregen worden, dan levert dat geen belastbare prestatie van de begunstigde op. Het gegeven dat het initiatief tot het verlenen van een subsidie door de subsidiegever wordt genomen, kan erop duiden dat de subsidieontvanger een vergoeding krijgt voor een prestatie.

4.5 Medische vrijstelling

Vrijstelling betekent dat over een vrijgestelde prestatie geen belasting verschuldigd is, maar ook dat de vrijgestelde ondernemer geen recht heeft op vooraf trek van belasting over die vrijgestelde prestatie. Vrijstellingen zijn een uitzondering op de regel dat BTW geheven dient te worden over elke dienst die een ondernemer onder bezwarende titel verricht. Vrijstellingen worden dan ook door de rechter, zowel de Nederlandse als het Hof van Justitie, strikt uitgelegd. Zowel de wet op de Omzetbelasting als de Europese Zesde Richtlijn kennen vrijstellingen, waarbij nagenoeg uitsluitend diensten zijn vrijgesteld.

Redenen waarom dan toch voor het instrument van vrijstellingen is gekozen, ligt o.m. bij het bijzonder ruim gedefinieerde begrip van 'ondernemer'.¹¹ Hierdoor worden allerlei maatschappelijke entiteiten die vooral in het particuliere domein actief zijn, als ondernemer aangemerkt. Omdat men dit onwenselijk vond, is gekozen om deze activiteiten door middel van een vrijstelling buiten de BTW-heffing te houden. Een andere optie zou zijn geweest om het begrip 'ondernemer' minder ruim te definiëren, waarbij dan het risico zou kunnen ontstaan, dat de kring van belastingplichtigen weer te klein zou kunnen worden en aan heffing van BTW zouden kunnen worden onttrokken.

Naast deze technische overwegingen zijn vrijstellingen ingevoerd om politieke en economische motieven. Van Hilten en Van Kesteren (2010) constateren echter dat de meeste vrijgestelde ondernemers inmiddels ook prestaties verrichten waardoor zij wel in de heffing worden betrokken. Dat leidt dan tot allerlei complexe berekeningen om de aftrek te bepalen, met als gevolg dat een vrijstelling wel eens meer lasten dan lusten tot gevolg kan hebben.¹²

¹¹ Van Hilten/Van Kesteren, pag. 239

¹² Van Hilten/Van Kesteren, pag. 240

De mate waarin een lidstaat vrijstellingen heeft gedefinieerd, is van invloed op de belastingopbrengsten. Dat heeft weer gevolgen voor de hoogte van de bijdrage die een lidstaat moet afdragen aan de EU. Bepaald is dat de grondslag voor de berekening van deze bijdragen voor alle lidstaten gelijk dient te zijn. Daarom wordt in de Zesde Richtlijn uitgebreid aandacht besteed aan de vrijstellingen. Het is echter niet geheel gelukt om volledige harmonisatie af te dwingen ten aanzien van vrijstellingen. Op grond van de BTW-richtlijn hebben lidstaten nog steeds, ondanks pogingen dit op te heffen, de mogelijkheid om vrijstellingen afhankelijk van lokale omstandigheden toe te kennen. Zo heeft Nederland gekozen om de diensten en daarmee samenhangende leveringen door lijkbezorgers onder de vrijstelling te laten vallen.¹³

Artikel 11 Wet OB

In art. 11 wet OB worden de vrijstellingen beschreven. Het betreft hier dan, voor zover relevant binnen het onderzoeksdomein van deze scriptie:

lid 1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

- a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen...

lid 1 f: de bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen leveringen en diensten van sociale of culturele aard, mits de ondernemer geen winst beoogt en niet een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen;

lid 1 c: het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, waaronder begrepen het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen;

lid 1 g. 1. de volgende leveringen en diensten:

- a. 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 (BIG) of gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep waarvoor regels, met inbegrip van kwaliteitseisen betreffende opleiding en beroepsuitoefening, zijn vastgesteld door de

¹³ Idem, pag. 243.

Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en welk beroep is vermeld in een door deze minister bij te houden register, voor zover de gezondheidskundige verzorging tot het gebied van deskundigheid van dit beroep behoort en onderdeel vormt van de bedoelde opleiding;

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

lid 1 g 2. de diensten, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met e, en h, van het Besluit zorgaanspraken AWBZ, verleend aan personen ten behoeve van wie in een indicatiebesluit op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten is vastgelegd dat ze op de in die onderdelen bedoelde zorg zijn aangewezen, alsmede huishoudelijke verzorging, bedoeld in de Wet maatschappelijke ondersteuning, verleend aan personen ten behoeve van wie ingevolge die wet vaststaat dat ze op die verzorging zijn aangewezen. Tot de in de vorige volzin bedoelde diensten behoren niet de bij ministeriële regeling in verband met het voorkomen van een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen aan te wijzen diensten;

lid 1g 3. de diensten door landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers bestaande in het verlenen van dagbesteding, arbeidstraining of dagopvang aan:

a. personen voor wie zij daartoe een schriftelijke overeenkomst hebben gesloten met een instelling als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten of met een instelling die werkzaam is op het terrein van sociaal en maatschappelijk werk;

b. personen met wie zij daartoe een schriftelijke overeenkomst hebben gesloten en die beschikken over een persoonsgebonden budget met het oog op het geldend maken van hun aanspraken ingevolge de onder a genoemde wet;

lid 2. De vrijstellingen, bedoeld in het eerste lid, onderdelen c, e en t, zijn slechts van toepassing, indien met de aldaar bedoelde prestaties geen winst wordt beoogd. Onder het beogen van winst wordt mede verstaan het behalen van exploitatieoverschotten, tenzij deze niet worden uitgekeerd, doch worden aangewend ten dienste van de bedoelde prestaties. De nauw samenhangende leveringen van goederen en diensten, bedoeld in het eerste lid, aanhef, onderdelen c, o, onder 1° en 2°, en t, zijn van de vrijstelling uitgesloten:

a. wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

b. wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse

mededinging met aan de heffing van belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

Het in de wet gehanteerde begrip 'het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen' is ruimer dan alleen de zorg die in ziekenhuizen en verpleegtehuizen wordt aangeboden. Ook GGZ-instellingen, verzorgingstehuizen, instellingen voor medische jeugdzorg e.d. vallen onder deze definitie. Onderscheidend is of de opgenomen personen niet geheel voorbijgaand of vrijblijvend in de inrichting verblijven. Ook klinieken waar uitsluitend ambulante of poliklinische zorg wordt aangeboden en waar dus geen verblijf aan gekoppeld is, vallen onder de vrijstelling van artikel 11, maar dan onder onderdeel f.¹⁴

Van met de verzorging of verpleging nauw samenhangende diensten is sprake als deze handelingen onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de verpleging en verzorging. Het aanbieden van genees- en verbandmiddelen, kamers, bedden en linnengoed, voeding etc. zijn wel van die samenhangende diensten. Het ter beschikkingstellen van telefoons en televisies door een ziekenhuis aan haar opgenomen patiënten, werd door het HvJ aangemerkt als een aparte dienstverlening die niet onder de vrijstelling kon vallen.¹⁵ Ook in andere arresten van het Hof worden gevallen beoordeeld waarbij wel of geen sprake is van een samenhangende dienst, bijvoorbeeld bloedonderzoek in het kader van een vaderschapsactie (niet) en preventieve vaccinaties ten behoeve van de jaarlijkse griepcampagne (wel). Het is dus lastig om eenduidig vast te stellen welke criteria gehanteerd worden voor het kunnen toepassen van een vrijstelling. Van belang blijft het doel waarmee een behandeling wordt ingezet. Een arts zal zich dus moeten afvragen op de medische prestatie een therapeutisch doel dient (= vrijgesteld) dan wel een ander doel nastreeft (=belast). Dat dit een hele opgave is, ligt dan ook voor de hand en het zal niet eenvoudig te hanteren zijn in de dagelijkse praktijk. Hoe de in toenemende mate aangeboden extra faciliteiten in de verpleeg- en verzorgingstehuizen, bovenop de geldende aanspraken conform de ZZP-indicatie, moeten worden geclassificeerd is nog onduidelijk. Vooralsnog lijkt het dat extra douchebeurten e.d. als aanvullende dienstverlening kan worden aangemerkt, die dan als BTW-belaste prestatie moet worden gezien. Hoe dat aan de cliënten te verkopen wordt nog een hele uitdaging.

Thuiszorg

In Nederland viel de thuiszorg in het verleden onder art. 11 lid 1 onderdeel f. Dat betekende dat alleen vrijstelling bestond voor die instellingen die zonder winstoogmerk

¹⁴ Van Hilten/Van Kesteren, pag. 244

¹⁵ HvJ, 1 december 2005, C-394/04, Ygeia en HvJ, 9 februari 2006, C-415/04, Kinderopvang Enschede

thuiszorgdiensten aanbod. Door de introductie van de WMO en daarmee de aanbesteding van thuiszorgdiensten, betraden steeds meer commerciële aanbieders deze markt. Dat zou een ongelijke behandeling van aanbieders van dezelfde diensten tot gevolg hebben, wat weer in tegenspraak is met de regelgeving inzake concurrentievervalsing. Met ingang van 2001 is dan ook de thuiszorg onder een aparte vrijstelling gebracht in de wet. (art.11 lid 1 onderdeel g sub 2)

Zorgboerderijen

De laatste jaren is er een toename te zien van agrarische bedrijven die de productie van landbouwproducten combineren met het bieden van zorg en begeleiding van specifieke doelgroepen. Deze projecten zijn vooral gericht op het aanbieden van een zinvolle dagbesteding, waarbij in samenwerking met een zorginstelling begeleiding wordt geleverd. De overheid heeft deze ontwikkeling omarmd en deze is dan ook vanaf 2002 in de wet opgenomen als vrijgestelde prestatie. (art. 11 lid 1 onderdeel g sub 3)

Winst

Cruciaal is de bepaling uit art. 11 lid 2 dat stelt dat deze vrijstellingen alleen van toepassing zijn als er geen winstoogmerk bestaat. Commerciële zorgaanbieders in bijvoorbeeld de curatieve of ouderenzorg zouden derhalve geen aanspraak op BTW-vrijstelling kunnen doen. Begin 2010 heeft de Staatssecretaris echter besloten, dat ook dergelijke organisaties aanspraak kunnen maken op een vrijstelling.¹⁶

Reikwijdte medische vrijstelling

De overheid heeft begin 2008¹⁷ meer duidelijkheid gecreëerd omtrent de reikwijdte van de medische vrijstelling. Met ingang van die datum geldt een medische BTW-vrijstelling indien er sprake is van gezondheidskundige verzorging van de mens als het voornaamste doel van de (para)medische handeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid. Dat betekent dat in het algemeen voor de vrijstelling in aanmerking komen (para)medische handelingen die bestaan in de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen van de mens. Het betekent ook dat de vrijstelling van toepassing is op (para)medische handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie; dus ook in de gevallen waarin degene die wordt onderzocht of op een andere manier een preventieve (para)medische ingreep ondergaat, geen ziekte blijkt te hebben.

De zorgaanbieders zijn alleen vrijgesteld van omzetbelasting voor het verrichten van (para)medische diensten, als het doel van de dienst is de bescherming van de

¹⁶ Staatscourant, 6 februari 2010 Nr. DGB2010/270M Directoraat-generaal Belastingdienst

¹⁷ Besluit Medisch vrijstelling in de omzetbelasting, 28 februari 2008, Ministerie van Financiën

gezondheid én als de dienst wordt verricht door iemand die hiervoor een gerichte opleiding heeft.

Uit het besluit blijkt dat de overheid een zo ruim mogelijke uitleg van de medische vrijstelling voorstaat en de gevolgen van de wijziging zoveel mogelijk wil beperken. De beoordeling of een bepaalde behandeling al dan niet als voornaamste doel de gezondheidskundige verzorging van de mens heeft, berust (in eerste instantie) bij de beroepsbeoefenaar. Indien de beroepsbeoefenaar van mening is dat het therapeutische doel voorop staat, is de vrijstelling ten aanzien van de betreffende behandeling van toepassing. Slechts die behandelingen waarbij in alle redelijkheid niet gesteld kan worden dat het therapeutisch doel voorop staat, zijn belast met BTW. Een inspecteur heeft hierbij slechts een zeer marginaal toetsingsrecht, aangezien hem geen inhoudelijk oordeel op het medische vlak toekomt.

In het besluit wordt de cosmetische chirurgie als voorbeeld aangehaald. Alleen de cosmetische ingrepen waarbij het uitsluitende doel de verfraaiing van het uiterlijk is, zijn door de wijziging van de medische vrijstelling met ingang van 1 januari 2008 belast met BTW. In de meeste gevallen zullen cosmetische behandelingen derhalve gewoon vrijgesteld van BTW blijven, omdat er bij dergelijke behandelingen bijna altijd een therapeutisch doel aanwezig zal zijn. Ook bijvoorbeeld circumcisies, zwangerschapsonderbrekingen en sterilisaties zullen als gevolg van deze definitie normaal gesproken vrijgesteld zijn van BTW. Ten aanzien van dergelijke behandelingen is immers bijna altijd een therapeutisch doel aanwezig.

Overigens is het mogelijk dat een behandeling, afhankelijk van het doel waarvoor de behandeling wordt verricht, in het ene geval is vrijgesteld van BTW en in het andere geval is belast met BTW. Een sportkeuring kan bijvoorbeeld uitgevoerd worden om een derde (bv. een werkgever) in staat te stellen om te beoordelen of een persoon wel of niet geschikt is om een bepaalde sport of bepaalde functie uit te oefenen. In dat geval is geen sprake van gezondheidskundige verzorging van de mens en is de sportkeuring belast met BTW. Het is echter ook denkbaar dat een individu wil weten of hij wel voldoende fit is om een bepaalde sport (bv. hardlopen) te gaan uitoefenen. In dat geval kan wel worden gesproken van de gezondheidskundige verzorging van de mens (preventie) en is de sportkeuring vrijgesteld van BTW.¹⁸

Door dit onderscheid zal de beroepsbeoefenaar (of de maatschap van beroepsbeoefenaren) in de financiële administratie onderscheid moeten maken welke behandelingen zijn belast met BTW en welke behandelingen zijn vrijgesteld van BTW. In het besluit van het ministerie is goedgekeurd dat de (maatschap van) beroepsbeoefenaren op verzoek kan worden ontheven van deze administratieve verplichtingen. Hiertoe is wel noodzakelijk dat de door de (maatschap van)

¹⁸ PricewaterhouseCoopers, maart 2008, Reikwijdte medische vrijstelling

beroepsbeoefenaren in een kalenderjaar verschuldigde BTW, na aftrek van voorbelasting, niet hoger is dan € 1.883,-, de zogenoemde kleine ondernemersregeling.

De inspecteur kan een dergelijk verzoek met terugwerkende kracht tot 1 januari 2008 inwilligen, mits de betreffende (maatschap van) beroepsbeoefenaren geen BTW terzake van hun behandelingen in rekening hebben gebracht. Deze kleine ondernemersregeling kan niet worden toegepast door rechtspersonen.

5. MOGELIJKHEDEN OM BTW-HEFFING TE VOORKOMEN

Voor de zorgsector bestaat een aantal mogelijkheden om BTW-heffing te voorkomen, wat dan ook in de dagelijkse praktijk in meer of mindere mate wordt toegepast. Het betreft hier de volgende mogelijkheden:

- Structurele detachering van personeel
- Overeenkomsten van kosten voor gemene rekening
- Fiscale eenheid
- Koepelvrijstelling

5.1 Structurele detachering van personeel

Bij deze vorm sluiten de formele werkgever (=uitlener) en de materiële werkgever (=inlener) een onderlinge overeenkomst met betrekking tot het inzetten van medewerkers. De uitlener neemt de werknemer in dienst en is als werkgever aansprakelijk voor betaling van loon, kosten bij ziekte, beëindiging van het dienstverband etc. Daarnaast is deze uitlener formeel aansprakelijk voor de schade die de werknemer veroorzaakt, ook indien de werknemer is uitgeleend. De inleners kunnen tevens hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor loonbelasting en premies volksverzekeringen. Om BTW-heffing op de doorbelasting van de kosten aan de inlener te vermijden, kan men gebruikmaken van de regeling voor het structureel detacheren (uitlenen) van personeel. Hierbij dient men te voldoen aan de acht volgende voorwaarden:

1. Het personeel moet ter beschikking worden gesteld door een ondernemer die voor zijn hoofdactiviteiten een beroep kan doen op de vrijstelling van art. 11 lid 1 sub c of art. 11 lid 1 sub g, van de Wet OB. Art. 11 lid 1 sub c, is de BTW-vrijstelling voor het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, evenals het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen. Art. 11 lid 1 sub g, is de BTW-vrijstelling voor diensten door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG); de diensten door psychologen en tandtechnici; de leveringen van tandprothesen; het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen.

2. Het personeel moet ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer die voor de prestaties waarvoor het betrokken personeel wordt ingezet een beroep kan doen op de vrijstelling van art. 11 lid 1 sub c, art. 11 lid 1 sub f, art. 11 lid 1 sub g of art. 11 lid 1 sub o Wet OB.

3. Het vereiste dat de terbeschikkingstelling structureel van karakter is, moet blijken uit de door de uitlener met de werknemer gesloten arbeidsovereenkomst. Deze overeenkomst moet in beginsel voor onbepaalde tijd zijn gesloten, dan wel een

overeenkomst voor bepaalde tijd, waarvan de intentie is dat deze na afloop wordt omgezet in een overeenkomst voor onbepaalde tijd.

4. De instelling(en) waar de werknemer daadwerkelijk zijn werkzaamheden gaat uitvoeren, moet inhoudelijk betrokken zijn bij de sollicitatie van de werknemer. Een uitzondering hierop is in bepaalde gevallen toegestaan, als een werknemer eerst enige tijd alleen ten behoeve van de formele werkgever werkzaam is geweest en daarna voor een deel dan wel de volledige werktijd structureel aan een andere instelling in de gezondheidszorg ter beschikking wordt gesteld.

5. De werknemer moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één in de arbeidsovereenkomst te noemen instelling in de gezondheidszorg verrichten. De BTW-vrijstelling blijft echter van toepassing als de werknemer bij meer dan één instelling werkzaam is, mits de terbeschikkingstelling(en) structureel van karakter is (zijn). Indien de werknemer steeds voor relatief korte periodes bij verschillende ondernemers in de gezondheidszorg zijn werkzaamheden uitvoert, dient er BTW-heffing plaats te vinden.

6. Op de werknemer moet een CAO dan wel een generieke rechtspositieregeling van toepassing zijn die geldt voor instellingen die een beroep kunnen doen op de vrijstellingen van art. 11 lid1 sub c, f, g of o Wet OB. Het toepassen van de CAO van de inlener is niet noodzakelijk als dit juridisch onmogelijk is.

7. Voor het ter beschikking stellen van het personeel mag geen hogere vergoeding worden gevraagd dan de brutoloonkosten van dat personeel. Daarnaast mag voor de werkzaamheden die voor de uitlener zijn verbonden aan het werkgeverschap, een vergoeding van de inlener worden gevraagd zonder dat daarvoor de vrijstelling verloren gaat. Mits met het ter beschikking stellen van personeel als geheel geen "winst wordt beoogd" of gemaakt.

8. Bij beëindiging van de relatie tussen de uitlener en inlener is de inlener verantwoordelijk voor de gevolgen daarvan voor de op het moment bestaande arbeidsovereenkomst tussen de uitlener en de werknemer, zoals financiële gevolgen van het verbreken van de relatie en het door de inlener verlenen van medewerking bij het zoeken naar een nieuwe werkkring voor de betrokken werknemer.

Bij een verzoek om vrijstelling op basis van structurele detachering zal de Belastingdienst het verzoek beoordelen aan de hand van al deze criteria; m.a.w. indien niet voldaan wordt aan een van de criteria, zal geen vrijstelling worden verstrekt. Om risico's op naheffingen en/of boetes te voorkomen is het dus raadzaam dat organisaties te allen tijde verzoeken vooraf aan de Belastingdienst overleggen.¹⁹ Daarnaast is het sterk aan te bevelen dat in de detacheringovereenkomsten wordt opgenomen dat een beroep wordt

¹⁹ Beschikking Belastingdienst Rotterdam, Col 2010-2822-17122 m.b.t . detachering wijkverpleegkundigen t.b.v. het project 'Zichtbare Schakels'

gedaan op de vrijstelling voor het structureel uitlenen van personeel in de medische sector²⁰ en de bepaling dat de detacheringovereenkomst een bijlage vormt bij de arbeidsovereenkomst die met de betreffende medewerker is gesloten.

Deze regeling is aan de orde geweest in een zaak bij het Hof van Justitie van de Europese Unie. In hoofdstuk 8 wordt hier op teruggekomen.

Het gebruik van de regeling tot structurele detachering is beperkt tot overzichtelijke, stabiele en niet al te grote samenwerkingsverbanden. Zodra de 'arena' complexer of dynamischer wordt, worden de risico's als gevolg van het niet in zijn geheel meer kunnen voldoen aan de strikte voorwaarden te groot en daarmee neemt het risico op een eventuele naheffing toe.

5.2 Kosten voor gemene rekening

Bij deze regeling spreken samenwerkende partijen af dat men bepaalde kosten voor gemeenschappelijke rekening ("kosten voor gemene rekening") wenst te nemen. Dit houdt in dat één partij bepaalde kosten in eerste instantie voor haar rekening neemt en aan derden betaalt en vervolgens worden deze kosten op basis van een onderling vooraf afgesproken vaste verdeelsleutel aan de andere samenwerkingspartner(s) doorbelast. Deze afspraken worden in een overeenkomst vastgelegd. Betreft het personeelskosten, dan drukken de werkgeversrisico's in eerste instantie in principe op de uitlener, maar deze risico's worden uiteindelijk met de andere partijen gedeeld. Alle partijen dragen naar rato alle kostenrisico's. Er is nauwelijks een verschil met een gezamenlijke arbeidsovereenkomst.

De Hoge Raad heeft bepaald dat een overeenkomst voor kosten voor gemene rekening aan de volgende voorwaarden moet voldoen:

- De kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende partijen;
- De kosten worden in de eerste instantie door één van hen betaald;
- De kosten worden voor het werkelijke bedrag over de bedoelde ondernemers omgeslagen;
- De kostenomslag vindt plaats volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel;
- Het risico van die kosten gaat allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aan.

Deze constructie is vooral geschikt in een stabiele situatie. De overeenkomst mag jaarlijks vooraf worden vervangen door een nieuwe overeenkomst (met een aangepaste verdeelsleutel), maar dit mag beslist geen afrekening achteraf zijn. De verdeelsleutel mag dus zeker niet achteraf worden aangepast. Deze constructie is vaak niet praktisch

²⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 14 maart 2007, CPP2007/347M

en heeft daarom meestal op het eerste gezicht niet de voorkeur. Deze is echter wel beproefd en wordt 'noodgedwongen' steeds meer toegepast.

Van belang hierbij is dat de periode waarover een afspraak gemaakt kan worden tussen partijen per Belastinginspectie kan variëren. Waar bij de ene inspectie strikt de periode van een jaar wordt gehanteerd, wordt bij een andere inspectie een periode van wel 5 jaar als duur geaccepteerd met het argument dat bij een kortere periode de eventuele tekortkomingen uit het ene jaar, gecompenseerd kunnen worden in jaar T+1. Ook hier geldt dat vooroverleg met de Belastingdienst van cruciaal belang is.

5.3 Fiscale eenheid

De wet biedt de mogelijkheid om verschillende organisaties aan te merken als één ondernemer als zij in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig verweven zijn, dat zij een eenheid vormen. Van financiële verwevenheid is sprake als meer dan 50% van de aandelen in dezelfde handen zijn. Ook bij een groep stichtingen of verenigingen kan sprake zijn van een dergelijke verwevenheid. Indien de financiële positie en/of gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk van dan wel rechtstreeks van invloed is op de financiële positie van het andere lichaam²¹ is sprake van financiële verwevenheid. Een organisatorische verwevenheid is aanwezig als er een gemeenschappelijke leiding is waarbij de bestuursfuncties in de verschillende entiteiten binnen de eenheid worden ingevuld door dezelfde persoon dan wel groep van personen. Ook kan het zijn dat een rechtspersoon als bestuurder van de ene rechtspersoon een overwegende invloed heeft op het beleid van de andere onderdelen van de eenheid. Economische verwevenheid betekent dat de verschillende onderdelen van de fiscale eenheid hoofdzakelijk eenzelfde klantenkring hebben of dat een onderdeel van de fiscale eenheid hoofdzakelijk activiteiten verricht voor een ander onderdeel van de fiscale eenheid. Het voordeel van een fiscale eenheid is dat de binnen de eenheid plaatsvindende onderlinge prestaties worden aangemerkt als interne transacties die buiten het bereik van de BTW blijven. Er is dus sprake van één onderneming voor de BTW. Ook hoeven er geen facturen te worden uitgereikt. Financieel levert dit aanzienlijke voordelen op voor de zorgsector, omdat vrijgestelde instellingen deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. Een fiscale eenheid voor de omzetbelasting kan worden aangevraagd bij de inspecteur, maar kan ook van rechtswege ontstaan. Naast de voordelen van het voorkomen van onderlinge BTW-verrekening, betekent een fiscale eenheid tevens dat de onderdelen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor elkaars BTW-schulden.

²¹ HR 30 mei 1990, BNB 1990/241

Hoewel het nog niet aan de orde is in de zorgsector, kan een beperkende omstandigheid zijn dat een fiscale eenheid beperkt is tot het grondgebied van de staat waar de hoofdvestiging van de organisatie zich bevindt. Het betreden van de Nederlandse zorgmarkt door buitenlandse aanbieders lijkt echter niet lang meer te gaan duren, getuige de belangstelling van het Amerikaanse Home Instead Senior Care om op de niet medische thuiszorgmarkt te gaan optreden. Dit concern is reeds in Groot-Brittannië en Duitsland actief, aldus het Financieel Dagblad van 17 februari 2011.

De discussie of deze territoriale inperking binnen de regelgeving juist is, is nog in volle gang, zeker ten aanzien van het vrije verkeer van diensten, dat toch belemmerd wordt door deze inperking.²²

5.4 Koepelvrijstelling

De koepelvrijstelling biedt samenwerkingsverbanden, die vrijgestelde prestaties leveren en voor de BTW geen fiscale eenheid vormen, bijvoorbeeld twee stichtingen, de mogelijkheid om heffing van BTW op interne doorbelastingen vanuit de koepel en daarmee opeenstapeling van BTW, te voorkomen. Normaal gesproken dient over de diensten die het samenwerkingsverband aan de leden verricht BTW in rekening te worden gebracht, maar omdat deze diensten noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de vrijgestelde prestaties, zijn ook deze diensten vrijgesteld.²³ Bij de beoordeling van een koepelvrijstelling is van belang of er geen concurrentievervalsing kan optreden. Het HvJ interpreteert dit als dat er op korte termijn of in de toekomst een reëel gevaar voor concurrentievervalsing moet bestaan.²⁴

Als diensten als bedoeld in de wet²⁵ (voor zover van belang voor de zorg), worden aangewezen de diensten, verleend aan hun leden door zelfstandige groeperingen van:

- Verpleging- en verzorgingsinstellingen waarvan de prestaties zijn vrijgesteld op grond van art. 11 lid 1 sub c OB, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van die prestaties, met uitzondering van de diensten, bestaande in de wasverzorging en het verzorgen van de loon- en salarisadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie;
- Kruisverenigingen waarvan de prestaties zijn vrijgesteld op grond van art. 11 lid 1 sub f OB, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van die prestaties.²⁶

²² R. Zuidgeest, 2005/2006 Europese Fiscale Studies, pag.5

²³ Art. 13:A:1:f Zesde Richtlijn

²⁴ R. Zuidgeest, 2005/2006 Europese Fiscale Studies, pag.13

²⁵ Artikel 11 lid 1 onderdeel u Wet op de omzetbelasting 1968 (artikel 132 lid 1 letter f Richtlijn)

²⁶ Art. 9 uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

De vrijstelling is niet van toepassing op ter beschikking stellen van personeel en andere, bij ministeriële regeling aan te wijzen diensten. Dit laatste betreft dan o.m. ICT-dienstverlening, activiteiten op het gebied van vastgoed en arbo-diensten. Verder is deze alleen van toepassing indien voor de verrichte diensten slechts dat deel wordt doorbelast dat voor rekening van de individuele entiteit komt. Het is dus niet toegestaan om een winstopslag in rekening te brengen.

Zuidgeest (2005) komt tot de conclusie dat de praktische toepasbaarheid van de koepelvrijstelling zou kunnen worden vergroot door de vrijstelling ook toe te passen op prestaties van de leden aan de koepel en niet uitsluitend op diensten van de koepel. Het verbod op winstopslag zou ruimer moeten worden uitgelegd en het verbod op concurrentievervalsing zou aangepast moeten worden door een beperkt aantal diensten uit te zonderen en hierbij de mogelijkheid voor tegenbewijs te introduceren.

5.5 Bespreking

Er zijn verschillende instrumenten beschikbaar voor de zorgsector om in samenwerkingverbanden BTW-heffing te voorkomen. Twee daarvan, de structurele detachering en kosten voor gemene rekening zijn vooral toepasbaar in stabiele, overzichtelijke en niet al te grote samenwerkingsverbanden. Deze worden dan ook op vrij grote schaal toegepast en geaccordeerd door de Belastingdienst. Bezwaar van beide mogelijkheden is dat de voorwaarden waaronder deze constructies kunnen worden toegepast strikt door de Belastingdienst geïnterpreteerd worden. Daarmee worden de mogelijkheden om op veranderende omstandigheden in te spelen of nieuwe activiteiten te ontplooiën beperkt.

De koepelvrijstelling is in de huidige opzet maar in beperkte mate toepasbaar en deze wordt dan ook nauwelijks in de praktijk gebruikt.²⁷

Daarentegen biedt de constructie van de Fiscale Eenheid voor de BTW goede mogelijkheden om op gedegen en transparante wijze de samenwerking tussen organisaties BTW-proof te maken. Helaas lijkt het er echter op dat veel samenwerkingsverbanden in de sector net niet die extra stappen durven te zetten, teneinde de voordelen in volle omvang te kunnen genieten. Veel samenwerking wordt vastgelegd in convenanten, verenigingen, coöperaties of concerns, maar juist de laatste horde, het ook daadwerkelijk bestendigen van die samenwerking tot een juridische

²⁷ Voor een uitgebreide motivering hfst. 6.5 Master Thesis "Outsourcing in de zorgsector en omzetbelasting" van P. van den Hout, EUR 2009

eenheid, strandt nog te vaak op discussies op het gebied van autonomie, cultuur, sentiment, denominatie etc. Het zou veel bestuurders sieren als zij over hun eigen schaduw durven te springen en echt de verloving omzetten in een duurzaam verbond, dat ook door de fiscus als zodanig wordt erkend.

6. BTW-RELEVANTE ONTWIKKELINGEN IN DE ZORG

Voor de zorgsector worden in dit hoofdstuk een aantal ontwikkelingen beschreven die van belang zijn en waarbij op onderdelen enorme financiële belangen betrokken kunnen zijn. Het betreft hier dan vrijstelling voor alternatieve geneeswijzen, de portefeuille onroerend goed, de mogelijkheid tot aftrek van voorbelasting, de praktijkondersteuning voor huisartsen en beroepsopleidingen. Aan het einde van het hoofdstuk worden twee opties besproken als mogelijke oplossing voor de gevolgen van de vrijstelling voor de zorgsector.

6.1 Onroerende zaken

Afhankelijk van in welke sector van de gezondheidszorg een organisatie actief is, kan het bezit van onroerend goed een belangrijke portefeuille zijn. De eerstelijns huurt meestal de huisvesting, terwijl de VVT-sector en ziekenhuizen vaak onroerend goed en grond in eigendom hebben.

Een onroerende zaak is een zaak die vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak.²⁸ Grond is als zodanig ook als onroerende zaak aan te merken en een onroerende zaak kan zelfs geheel of gedeeltelijk onder water liggen. Vast verbonden is als de zaak niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen is. Hierbij is de (kennelijke) bedoeling van de eigenaar om een zaak duurzaam ergens te laten verblijven niet van belang. Het begrip 'onroerende zaak' is zoals hiervoor beschreven een communautair begrip, dat wil zeggen vastgelegd in de BTW-richtlijn en onafhankelijk van omschrijvingen in nationale wetgevingen, zoals de Nederlandse definitie.^{29 30}

Het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken is vanuit BTW-oogpunt relevant. De hoofdregel is dat de levering of verhuur van onroerende zaken in beginsel altijd BTW onbelast is. Voor roerende zaken geldt juist dat de hoofdregel is dat levering of verhuur in beginsel BTW-belast is.

6.1.1 Levering

Op de hoofdregel dat levering onbelast is, bestaat een aantal uitzonderingen³¹:

De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het daarbij behorende terrein binnen twee jaar na het moment van ingebruikname, is wel belast.

²⁸ HvJ 7 september 2006, Heger, C-166/05

²⁹ Van Hilten/Kesteren, pag. 278

³⁰ Art. 3 boek 3 BW:

1. Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.

2. Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn.

³¹ Hoofdzaken Belastingrecht, pag. 392

Ingebruikname is het feitelijk gebruik overeenkomstig de bestemming van de onroerende zaak. Hierbij is verder van belang dat een grootschalige verbouwing ook een ingebruikneming tot gevolg kan hebben. Hierbij valt te denken aan een ziekenhuis dat een schoolgebouw laat ombouwen tot polikliniekruimte. De opdrachtgever hoeft geen eigenaar te zijn, ook een huurder kan een gebouw opgeleverd krijgen. Ook het vestigen van een zakelijk recht als opstal of erfpacht kan als BTW-relevante levering worden aangemerkt. Na de tweejaarsperiode kunnen koper en verkoper een gezamenlijk verzoek indienen bij de inspecteur, om alsnog tot belaste levering over te kunnen gaan. Dit kan van belang zijn als de koper de zaak gaat gebruiken voor activiteiten waarvoor recht op vooraftrek bestaat, dus belaste prestaties. Hierbij geldt de 90%-eis; de koper dient aan te tonen dat minimaal 90% van zijn activiteiten BTW-belast zijn.

Grond die aangemerkt kan worden als 'Bouwterrein' moet met BTW belast geleverd worden. Bouwterrein is echter geen Europees begrip en derhalve dient de nationale wetgever te bepalen wat een bouwterrein is. In Nederland is bepaald dat er vier criteria zijn waaraan getoetst kan worden of grond een bouwterrein is:

- waaraan bewerkingen hebben plaatsgevonden; of
- ten aanzien waarvan voorzieningen zijn getroffen; of
- in de omgeving waarvan voorzieningen zijn getroffen; of
- waarvoor een bouwvergunning is verleend.

Het slopen van gebouwen kan gevolgen hebben voor de belastbaarheid van de grond. Sloop of gedeeltelijk sloop leidt in beginsel niet tot een bouwterrein, maar is afhankelijk van de omstandigheden van het geval en de bedoeling van partijen.³² Dit kan van belang zijn in de situatie dat een instelling haar oude, in bezit zijnde panden verkoopt aan een projectontwikkelaar die er vervolgens een bedrijventerrein wil vestigen.

6.1.2 Integratieheffing

De Integratieheffing is een wettelijke regeling die bij nieuwbouw van een pand dat uitsluitend bestemd is voor het aanbieden van vrijgestelde prestaties van een zorginstelling, een gelijkschakeling beoogt tussen in eigen beheer bouwen en het volledig uitbesteden van dit proces aan een derde. Doel van deze regeling is om te bereiken dat er geen verschil is in belastingheffing (neutraliteit van omzetbelasting) tussen onroerende zaken die reeds in het bezit zijn van de belastingplichtige en de zaken die de belastingplichtige laat vervaardigen. In beide situaties is de zorginstelling BTW verschuldigd over de voortbrengingskosten van de nieuwe onroerende zaak. De voorbelasting die drukt op de aankoop van de grond kan volledig worden teruggevorderd. Dit geldt ook voor de voorbelasting op de kosten van bouw, bouwbegeleiding, advisering, etc. Op het moment dat het pand in gebruik genomen

³² HvJ, 19 maart 2009, C-461/08, Don Bosco

wordt, is de instelling 19% BTW verschuldigd over de totale ontwikkelingskosten van het nieuwe gebouw. Per saldo leidt de integratieheffing tot het belasten met BTW van die onderdelen van de ontwikkelingskosten waarop anders geen BTW gedrukt zou hebben. Te denken hierbij is aan grond die al in eigendom van de instelling was en geactiveerde kosten van inzet van eigen personeel.

De integratieheffing is alleen relevant bij nieuwbouw, maar van nieuwbouw kan fiscaal ook sprake zijn indien een reeds bestaand pand dusdanig wordt verbouwd, dat eigenlijk sprake is van totale renovatie. Het is hierbij niet noodzakelijk dat de buitenkant van het pand wordt aangepast. Een ingrijpende interne verbouwing die gepaard gaat met het wijzigen van de functie van het pand, kan tot gevolg hebben dat sprake is van een fiscaal nieuwe onroerende zaak.

Per 1 januari 2010 is de regeling aangepast. Tot die datum hoefde een instelling geen goedkeuring te vragen voor ingebruikname van een (deel van) een nieuw pand, om geen aangifte te hoeven doen voor de integratieheffing. Vanaf die datum is de goedkeuringsprocedure komen te vervallen. Er is een overgangsregeling gemaakt ten aanzien van onroerende zaken waar reeds in 2009 is gestart met de realisatie en die voor 1 januari 2014 in gebruik genomen gaan worden. De brancheverenigingen in de zorg, verenigd in de BOZ, hebben bij het Ministerie van Financiën gepleit voor een aangepaste regeling voor de zorgsector, waarbij de integratieheffing wordt afgeschaft, maar alleen voor bepaalde sectoren wordt gehandhaafd.³³

Op dit moment is er een procedure aanhangig gemaakt bij de Hoge Raad inzake een casus waarbij nieuwbouw heeft plaatsgevonden op grond die al in eigendom is van een zorginstelling. De belastingrechter³⁴ heeft geoordeeld dat de wijze waarop Nederland de integratieheffing toepast in strijd is met de BTW-richtlijn. Zorginstellingen die een vergelijkbare casus hebben, wordt geadviseerd bezwaar aan te tekenen tegen de integratieheffing en de genoemde procedure bij de Hoge Raad af te wachten.

6.1.3 Verhuur

In beginsel is de verhuur van onroerende zaken BTW-onbelast. Verhuur is elke terbeschikkingstelling van een onroerende zaak tegen vergoeding. De verhuur van onroerende zaken is BTW-belast in de volgende gevallen:

- De verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
- De verhuur van hotel-, kampeer- en vakantieaccommodaties voor korte periodes;
- De verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;
- De verhuur van safeloketten.

³³ Brief BOZ aan MinFin d.d. 28 september 2009, 090928/LM/JSp/MV/BTW-integratieheffing

³⁴ LJN BJ0682, Hof Den Haag 08/00334

Huurder en verhuurder kunnen gezamenlijk opteren voor BTW-belaste verhuur, indien de huurder de onroerende zaak gebruikt voor activiteiten waarvoor hij voor ten minste 90% recht op aftrek voorbelasting heeft. Dit kan geregeld worden door een gezamenlijk verzoeken bij de inspecteur of het opnemen in de huurovereenkomst.³⁵ De huurder dient tevens een verklaring af te geven dat daadwerkelijk 90% van zijn inkomsten BTW-belast zijn. De verhuur van woonruimte is altijd vrijgesteld, de optie voor belaste verhuur is dan niet mogelijk.

Het HvJ heeft uitgemaakt dat de huur/verhuur van tijdelijke huisvesting (bijv. Portakabins) moet worden aangemerkt als de huur/verhuur van een onroerende zaak en dus BTW-onbelast is. Het Hof oordeelde dat de wijze waarop de units op de fundering waren geplaatst tot gevolg heeft dat deze als onroerend zijn aan te merken.³⁶

6.2 Pro rata regeling

Zorginstellingen hebben het recht om de BTW die door derden aan hen in rekening is gebracht vanwege aan hen verrichte levering van goederen en verleende diensten, in mindering te brengen op de door hen verschuldigde BTW, voor zover die ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste prestaties. Er is dus geen recht op aftrek van voorbelasting voor vrijgestelde prestaties. Indien een instelling zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht, dan moet er een splitsing in de administratie worden aangebracht. Hierbij zijn drie varianten mogelijk.

1. Voor uitgaven die uitsluitend toerekenbaar zijn aan belaste prestaties, kan de vooraf trek volledig worden toegepast;
2. Voor uitgaven die uitsluitend toerekenbaar zijn aan vrijgestelde prestaties, kan de vooraf trek geheel niet worden toegepast;
3. Indien één van de toerekeningen niet mogelijk is, dan zijn de uitgaven dus ten behoeve van zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht. Bij dit zogeheten gemengde gebruik vindt de verdeling van de vooraf trek plaats op basis van een verdeelsleutel die wordt gevormd door het totaal aan vergoedingen voor belaste prestaties in verhouding tot het totaal aan vergoedingen voor alle prestaties. Tot de belaste omzet behoort ook de vergoeding voor de integratieheffing of indien gebruik is gemaakt van de mogelijkheid om af te zien van toepassing van de integratieheffing, de vergoeding zoals die zou zijn wanneer de integratieheffing wel zou zijn toegepast. Het kan hierbij dus gaan om zeer aanzienlijke bedragen die een instelling zou kunnen terugvorderen, bijvoorbeeld als een instelling op eigen grond een zorghotel laat ontwikkelen.

³⁵ Zie model huurovereenkomst Kantoorruimte van de Raad voor Onroerende Zaken, juli 2003, art. 4.3

³⁶ HvJ, 16 januari 2003, C-315/00, Maierhofer

Voor het berekenen van de hoogte van de vooraftrek zijn verschillende momenten van belang. Bij roerende en onroerende zaken waarop een instelling afschrijft, bestaat een herzieningsperiode waarin per boekjaar wordt beoordeeld of het recht op vooraftrek niet meer dan 10% verschilt van de oorspronkelijke in rekening gebrachte BTW. Voor roerende zaken geldt een periode van 5 jaar, voor onroerende zaken 10 jaar.

6.3 Nederlandse Zorgautoriteit

Als gevolg van het wijzigen van de Wet heeft de Nederlandse Zorgautoriteit (NZa) een nieuwe beleidsregel opgesteld³⁷ met voorschriften over hoe om te gaan met BTW in de tarieven. De wijziging heeft namelijk een toename van de kosten tot gevolg voor zorgaanbieders die zorg leveren die niet meer onder de vrijstelling vallen. In die beleidsregel is vastgesteld dat de door de NZa vastgestelde Wmg-tarieven inclusief BTW-kosten zijn, maar exclusief de BTW-heffing en -afdracht door zorgaanbieders. De NZa stelt op basis van de genoemde beleidsregel nieuwe (maximum) tarieven vast. Indien de zorgaanbieders over de desbetreffende zorgprestatie BTW moeten heffen en afdragen, mogen zij dat bovenop de (maximum)tarieven in rekening brengen. Wmg en BTW-tarief hebben daarbij hun eigen afzonderlijke juridische grondslag.

6.4 Bekostiging eerstelijnsgezondheidszorg

Tot 2007 ontvingen gezondheidscentra een aanvullende bekostiging via het College voor Zorgverzekeringen op basis van het Besluit Subsidiëring Gezondheidscentra. Deze subsidie had ten doel de samenwerking tussen huisartsen, wijkverpleegkundigen, maatschappelijk werk e.a. te faciliteren. Hiermee werd een centrum in staat gesteld om bijv. coördinatie, vergaderfaciliteiten en specifieke huisvesting te realiseren. Gedurende het bestaan van deze tijdelijke regeling welke meer dan 20 jaar heeft bestaan, maar dat terzijde, is van enige BTW-verplichting nooit sprake geweest. Zowel vanuit de sector als de Belastingdienst is deze aanvullende bekostiging als een exploitatiesubsidie aangemerkt en daardoor BTW-irrelevant. Met het invoeren van de module Geïntegreerde Eerstelijns Zorg (GEZ-module)³⁸, het koptarief en de integrale bekostiging, is de kans groot dat deze nieuwe vormen van aanvullende bekostiging wel degelijk als BTW-relevante uitkeringen zullen worden aangemerkt. Al deze varianten worden door zorgverzekeraars vergoed aan zorgverleners in de eerstelijns waarbij deze nadrukkelijk bedoeld zijn om aangewend te worden door de organisatie om de zorgverlening aan patiënten met een chronische aandoening te coördineren, te declareren en te verantwoorden. Ook de samenwerking en informatieverzameling en -analyse dienen vanuit deze middelen bekostigd te worden. De zorgcomponenten worden dan op basis

³⁷ NZa beleidsregel CV- 0000-19.0-1, Wmg-tarieven exclusief BTW-heffing en afdracht

³⁸ NZa beleidsregel CV- 7000 -3.0.-3 Samenwerking ten behoeve van geïntegreerde eerstelijnszorgproducten

van reguliere prestatiecodes vergoed. Hiermee wordt duidelijk gemaakt dat de relatie tussen vergoeding en prestatie niet onder de medische vrijstelling valt en derhalve als BTW-belaste prestatie dienen te worden beschouwd. De komende tijd zal, wellicht aan de hand van jurisprudentie, vastgesteld moeten worden of dergelijke prestaties als met de zorgverlening samenhangende dienstverlening is aan te merken. Dan zou deze vergoeding wel BTW-onbelast zijn. Gezien de strikte interpretatie van het begrip 'samenhangende diensten' tot nu toe, lijkt de kans op een BTW-vrijstelling niet groot. Dat betekent dat veel samenwerkingsverbanden geconfronteerd worden met een teruggang in aanvullende inkomsten met 19%, omdat zoals hiervoor beschreven de NZa heeft bepaald dat in alle tarieven de BTW wordt geacht in opgenomen te zijn, dan wel bij zorgverzekeraars gaan declareren met BTW-toeslagen. Of zorgverzekeraars dan bereid zijn deze vrij onderhandelbare tarieven met 19% te verhogen is uitermate onzeker. Het toepassen van de pro rata regeling wordt dan wel degelijk van belang voor veel instellingen/zorgverleners, maar legt wel een aanzienlijke druk op de administratieve systemen.

6.5 Praktijkondersteuning Huisartsen Somatiek en GGZ

Sinds enkele jaren bestaat de mogelijkheid voor huisartsen om extra ondersteuning te organiseren bij de zorgverlening in de praktijk. Via zorgverzekeraars kunnen zij aanvullende bekostiging krijgen voor de inzet van extra personeel. Voorwaarde hierbij is dat deze praktijkondersteuners Somatiek (POH-somatiek) dan vooral ingezet worden bij de behandeling van patiënten met chronische aandoeningen als Diabetes Mellitus, COPD en angst- en depressiestoornissen. Deze functie kan zowel door een doktersassistente met een aanvullende post HBO-opleiding als met een verpleegkundige achtergrond worden uitgevoerd. Voor de POH-somatiek is de constructie dat er verplichte samenwerkingsverbanden tussen huisartsen worden opgezet om in aanmerking te kunnen komen voor de opslag op het inschrijftarief en de mogelijkheid om consulten en visites te declareren. Uitgangspunt hierbij was dat per 7050 patiënten de financiën voldoende waren om 1 Fte praktijkondersteuning in te zetten. Met 3 normpraktijken huisartsen is men dus in staat om een redelijke hoeveelheid extra personeel in te zetten, waarbij de mogelijkheid bestond om de formatie van de eigen praktijkassistente uit te breiden en op te waarden. Deze variant is BTW-technisch niet interessant, omdat de zorgverlening door 'eigen' medewerkers wordt uitgevoerd. Samenwerkingsverbanden die daadwerkelijk personeel gezamenlijk inzetten ten behoeve van meerdere praktijken, hadden wel degelijk een BTW-belaste constructie opgezet.³⁹ Zo zijn er stichtingen opgezet waarbij de praktijkondersteuners in dienst van de stichting zijn, maar worden ingezet voor de aangesloten praktijken. Hiermee wordt o.m. het werkgeverschap niet bij

³⁹ Rb Breda, LJN BI3424, 15 april 2009

de individuele praktijken gelegd, maar bij de stichting waarbij het bestuur van de stichting dan weer wordt gevormd door de betreffende, ondersteuning afnemende huisartsen.

Voor de inzet van praktijkondersteuning GGZ, geldt een vergelijkbare opzet, met dien verstande dat de norm opgehoogd is naar 1 Fte op 18.000 patiënten (= 8 praktijken). Om dit BTW-onbelast te organiseren zouden de POH'ers dan een dienstverband van 4,5 uur per week moeten krijgen. De markt voor deze gespecialiseerde verpleegkundigen is bijzonder krap en men is vaak verbonden aan grote GGZ-instellingen, zodat dit een uitermate onaantrekkelijk alternatief is. Dit gecombineerd met een nog niet geheel uitgekristalliseerde zorginhoudelijke inzet en een niet helemaal parallel lopend belang van de tweedelijns GGZ, maakt dat deze nieuwe vorm van praktijkondersteuning nog nauwelijks van de grond komt. In de regio Rijnmond is in samenwerking met een aantal partijen⁴⁰ een bedrijfsplan opgezet om deze ondersteuning voor een groot aantal praktijken op te zetten. Echter, deze opzet bleek niet mogelijk omdat de detachering vanuit de centrale organisatie naar de individuele praktijken, niet BTW-onbelast kon plaatsvinden. De geldende tarieven zijn niet voldoende om die BTW last te dragen, zodat dit model en dus de inzet van POH-ggz niet van de grond is gekomen. Deze problematiek, die elders uiteraard ook speelt, is door o.a. LHV en AGIS aan de Minister van VWS kenbaar gemaakt⁴¹ waarop de Minister na overleg met Financiën heeft gereageerd in een brief aan de Tweede Kamer in mei 2010.⁴² De Minister constateert in zijn brief dat op grond van het voorgestane beleid van VWS er in toenemende mate samenwerkingsverbanden in de eerstelijnsgezondheidszorg ontstaan. Instrumenten die VWS hiervoor inzet zijn DBC-financiering, integrale bekostiging en ook de promotie van praktijkondersteuning ten behoeve van huisartsen. Deze ontwikkeling heeft wat hem betreft geen specifieke BTW-problematiek tot gevolg, maar meer de uitwerking die de sector aan deze ontwikkeling geeft door nieuwe samenwerkingsverbanden te realiseren, waarvan uit personeel ter beschikking wordt gesteld. De Minister sluit af met de constatering dat Europese regelgeving geen ruimte biedt voor een allesomvattende tegemoetkoming ten aanzien van de gesignaleerde BTW-problematiek. Hij heeft er echter alle vertrouwen in dat partijen met behulp van de in hoofdstuk 5 van deze scriptie beschreven modellen, in staat zullen zijn om de uitvoering van de zorg zodanig te organiseren dat daarmee effectief wordt bereikt dat heffing van BTW achterwege kan blijven. Dat dit de nodige inspanningen zal vergen, realiseert hij zich en is bereid om te onderzoeken of dit gefaciliteerd kan worden.

⁴⁰ Zorggroep IZER, ROS Zorgimpuls en Zorg op Noord

⁴¹ 2009Z25012/2010d00914

⁴² MEVA/AEB-2998940

6.6 Alternatieve geneeswijzen

Op verzoek van de Tweede Kamer heeft de Minister van VWS onderzoek gedaan naar de mogelijke vrijstelling van niet BIG-geregistreerde zorgaanbieders.⁴³ Voor dit onderzoek zijn vertegenwoordigende organisaties van een aantal betrokken zorgverleners geraadpleegd. Het gaat hier dan om o.a. Complementary Alternative Medicine-artsen (CAM-artsen), KNMG, Orthopedagogen (NVO), Psychologen (NIP) en de Vereniging tegen de Kwakzalverij (VtdK).

Uit het onderzoek blijkt dat er nogal een verschil is tussen de diverse opleidingen die tot alternatief beroepsopleiding opleiden. Er zijn initiële opleidingen en combinaties van reguliere opleidingen (al dan niet krachtens de Wet BIG geregeld) met een postinitiële opleiding gericht op de complementaire c.q. alternatieve zorg. De duur van de verschillende opleidingen loopt fors uiteen. De postinitiële opleidingen tot CAM-arts blijken, in tegenstelling tot andere postinitiële opleidingen, als toelatingseis een (tand)artsentitel te stellen. In jurisprudentie is een verschil in vooropleiding niet als een kenmerkend verschil in kwaliteitsniveau van verstrekte complementaire zorg beschouwd. Zo wordt osteopathie, bedreven door een fysiotherapeut kwalitatief gelijkwaardig geacht aan osteopathie bedreven door een arts indien de fysiotherapeut dezelfde complementaire opleiding heeft gevolgd als de arts die osteopathie toepast. Dit betekent dat een verschillende vooropleiding (arts – niet arts) niet garandeert dat fiscaal sprake is van ongelijkwaardig niveau van de geleverde zorg.

Dat betekent dat in een nog op te stellen ministeriële regeling de BTW-vrijstelling niet alleen voorbehouden kan worden aan CAM-artsen, maar dat ook andere complementaire c.q. alternatieve beroepsbeoefenaren daarvoor in aanmerking moeten kunnen komen. Aan de hand van de door de beroepsgroep verstrekte gegevens is beoordeeld of er algemene criteria zijn te formuleren op basis waarvan kan worden beoordeeld welke groepen beroepsbeoefenaren voor BTW-vrijstelling in aanmerking moeten kunnen komen. Het uitgangspunt hierbij is dat alleen de zorg die van een voldoende kwaliteitsniveau is, voor BTW-vrijstelling in aanmerking kan komen. De effectiviteit van de behandelwijzen is overigens niet in de beoordeling betrokken. Bij de beoordeling welke groepen beroepsbeoefenaren voor het aanvullende kader in aanmerking moeten kunnen komen, is ook gekeken naar de criteria in andere lidstaten. Daarbij is met name gekeken naar de andere lidstaten binnen de EU die net zoals Nederland een semi-gereguleerd systeem hebben, waarbij iedereen die dat wenst de (alternatieve) geneeskunde kan beoefenen, maar bepaalde handelingen uitsluitend verricht mogen

⁴³ Brief Minister VWS aan Tweede Kamer, 29 oktober 2010, MEVA-CB-U-2933925

worden door reguliere medische beroepsbeoefenaren. Gebleken is echter dat de invulling van de semi-gereguleerde systemen in de andere lidstaten toch dusdanig met het Nederlandse systeem verschilt, dat de criteria van deze andere lidstaten geen houvast bieden voor de Nederlandse regelgeving. Om te kunnen waarborgen dat de geleverde zorg van voldoende kwaliteitsniveau is, zullen de op te stellen criteria betrekking moeten hebben op opleidings- en beroepskwalificaties.

De Minister stelt dat de volgende, voltooide opleidingen in aanmerking komen voor BTW-vrijstelling:

a. de alternatieve beroepsbeoefenaar heeft een BIG-opleiding afgerond, op minimaal HBO-bachelorniveau en een aanvullende opleiding in de alternatieve geneeswijze, of de alternatieve beroepsbeoefenaar heeft ten minste een NVAO geaccrediteerd HBO-bachelordiploma (niet zijnde een BIG-opleiding) waarbij voldoende medische basiskennis is verworven en een aanvullende opleiding in de alternatieve geneeswijze;

b. de alternatieve beroepsbeoefenaar heeft ten minste een HBO-bachelordiploma van een initiële NVAO-geaccrediteerde opleiding, waarbij voldoende medische basiskennis is verworven tot alternatief therapeut. Voor een buitenlandse opleiding zal een verklaring van de Nuffic over de gelijkwaardigheid van de buitenlandse opleiding aan ten minste een relevante geaccrediteerde HBO-bachelor opleiding vereist zijn (i.c. chiropractoren). Daarnaast dienen ook enkele eisen aan de beroepsuitoefening te worden gesteld om in aanmerking te komen voor BTW-vrijstelling. Deze eisen bestaan uit: het bij de betrokken beroepsgroep aanwezig zijn van een systeem van registratie en herregistratie, en een systeem van klacht- en tuchtrecht. Het registratiesysteem kan worden verzorgd door de beroepsvereniging en moet ook voorzien in een herregistratiesysteem.

Toepassing van periodieke registratie en van tuchtrecht houdt in dat een beroepsbeoefenaar die niet in aanmerking komt voor herregistratie, dan wel die een tuchtmaatregel opgelegd heeft gekregen die beëindiging van de beroepsuitoefening inhoudt, niet langer is vrijgesteld van BTW-heffing. Deze opstelling sluit zoveel mogelijk aan bij het bestaande opleidingen- en beroepenkader van de Wet BIG teneinde een voldoende niveau van beroepskwalificaties zo goed als mogelijk te kunnen waarborgen.

De Minister komt tot de voorlopige conclusie dat, na toetsing van de verschillende groepen van beroepsbeoefenaren aan de eerdergenoemde voorwaarden, de reeds bestaande BTW-vrijstelling voor de CAM-artsen, alsmede voor de osteopaten (mits sprake is van een NVAO-geaccrediteerde vooropleiding dan wel een NVAO-geaccrediteerde initiële opleiding) en de chiropractoren (mits er een verklaring is van de Nuffic in bovengenoemde zin) gehandhaafd zou kunnen worden. Hetzelfde geldt voor beroepsbeoefenaren die een BIG-beroep op antroposofische basis uitoefenen, zoals fysiotherapeuten en diëtisten. In hoeverre ook andere beroepen onder de reikwijdte van

de BTW-vrijstelling kunnen worden gebracht is afhankelijk van het feit of zij aan de hiervoor genoemde voorwaarden voldoen.

De Minister heeft het voornemen om de hiervoor genoemde criteria met betrekking tot de opleiding en met betrekking tot de beroepsuitoefening als voorwaarden voor BTW-vrijstelling op te nemen in een ministeriële regeling op basis van artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Andersom geldt evenzeer dat er niet langer sprake kan zijn van BTW-vrijgestelde prestaties als artsen prestaties verrichten waarvoor geen regels zijn gesteld krachtens de wet BIG, zoals:

- osteopathie, acupunctuur, homeopathie en andere alternatieve geneeswijzen,
- de verrichtingen door niet BIG-geregistreerde psychologen,
- praktijkondersteuners die wel een BIG-registratie hebben.

Tenzij deze opleidingen worden opgenomen in het register van VWS.

Ook ten aanzien van de alternatieve geneeswijzen geeft de Europese Richtlijn aan hoe hier mee om te gaan: Het is lidstaten niet toegestaan:

- een beroep uit te sluiten van de btw-vrijstelling als de behandelingen wel btw-vrijgesteld zouden zijn als zij door een ander beroep worden uitgevoerd en die behandelingen, gelet op de beroepskwalificaties van het uitgesloten beroep, van een gelijkwaardige kwaliteit zijn; of
- bepaalde behandelingen/werkzaamheden uit te sluiten van de btw-vrijstelling als die behandelingen wel btw-vrijgesteld zouden zijn als zij door een ander (erkend) beroep worden uitgevoerd en die behandelingen, gelet op de beroepskwalificaties van gelijkwaardige kwaliteit zijn.

De Tweede Kamer heeft in dezelfde brief aan de Minister over alternatieve geneeswijzen ook over orthopedagogiek en psychologie opmerkingen maakt. Ten aanzien van de (ortho)pedagogen en psychologen stelt de Minister dat een studie pedagogiek dan wel psychologie onvoldoende specifiek gericht is op de gezondheidszorg en daarmee evenmin specifieke beroepskwalificaties waarborgt op het terrein van de geestelijke gezondheidszorg om een integrale vrijstelling te kunnen continueren. Om deze beroepskwalificaties te kunnen waarborgen is dan ook het beroep van GZ-psycholoog, waarvoor een vervolgopleiding van twee jaar gericht op de gezondheidszorg moet worden gevolgd, in de Wet BIG geregeld. Voor enkele differentiaties als kinder- en jeugdpsycholoog en orthopedagoog, is BTW-vrijstelling wel mogelijk, omdat deze qua opleidingsduur en -niveau gelijkwaardig zijn aan die van de GZ-psycholoog.

Om de hiervoor besproken vrijstelling budgettair neutraal in te voeren, het mag de schatkist natuurlijk niets kosten, wordt voorgesteld de € 65 miljoen die ermee gemoeid is, via een verhoging van de accijns op sigaretten te compenseren.

Het in de wet opgenomen register, dat door het Ministerie van VWS opgezet moet gaan worden, is nog niet in de praktijk uitgewerkt. Al verscheidene malen is de inrichting van dat register uitgesteld. Op dit moment is de verwachting dat het register operationeel wordt medio 2011.

6.7 Beroepsopleidingen

Met ingang van 1 juli 2010 is de vrijstelling voor het beroepsonderwijs gewijzigd. De vrijstelling richt zich allereerst op iedere onderwijsvorm die feitelijk opleidt voor een specifiek beroep of vak of voor een specifieke betrekking of die een bijzondere bekwaamheid verleent om een dergelijk beroep, vak of betrekking uit te oefenen ongeacht de leeftijd en het opleidingsniveau van leerlingen of studenten. Het niet wettelijk geregeld beroepsonderwijs is voortaan belast met BTW, tenzij het wordt gegeven door een onderwijsinstelling die is ingeschreven in het 'Register Kort Beroepsonderwijs'.⁴⁴ Is een onderwijsinstelling ingeschreven in het register, dan is die instelling daardoor een erkende instelling als bedoeld in de Europese BTW-richtlijn. Die richtlijn bepaalt dat niet door de overheid bekostigd beroepsonderwijs met BTW belast is, tenzij het wordt gegeven door een instelling die erkend is. Een korte bestudering van dit Register laat zien dat er bijna 9000 erkende opleidingsinstituten zijn geregistreerd, variërend van 1-persoons opleidingsinstituten tot grote organisaties en van de opleiding tot nagelstyliste tot een opleiding voor 'zorgkrachtondersteuning'. Kortom, niet geheel duidelijk is welke criteria gehanteerd worden ten aanzien van de toelating tot dit register. Het lijkt dat het vrijgesteld van BTW aanbieden van beroepsonderwijs niet al te complex zou moeten zijn.

Docenten die als ZZP-er werken kunnen onder voorwaarden ook in aanmerking komen voor opname in het register; anders zullen deze dus vanaf 1 juli 2010 in beginsel BTW in rekening moeten brengen aan de organisator van de opleiding of cursus. In de zorgsector zullen organisaties en cursisten er rekening mee moeten houden dat een aantal cursussen in de beroepssfeer duurder zullen worden vanwege de BTW.

In het volgende onderdeel worden een drietal mogelijkheden besproken om de geconstateerde problematiek rond BTW in de gezondheidszorg minder complex te maken. Het betreft dan het splitsen in basiszorg en aanvullende zorgverlening, het

⁴⁴ Nadere informatie: www.crkbo.nl

instellen van een compensatiefonds voor de zorgsector en het opheffen van de vrijstelling voor de gezondheidszorg en aldus de zorg in Nederland als belaste prestaties aan te merken.

Deze opties worden kort beschreven waarbij ook de haalbaarheid besproken wordt.

6.8 Basispakket/aanvullende verzekering

Er zou, om de complexiteit in BTW-heffing te beperken, een onderscheid gemaakt kunnen worden, waarbij de kaders van de Zorgverzekeringswet 2006 aangehouden worden. In het kader van het uitwerken van het begrip 'geneeskundige verzorging van de mens' zou dan een onderscheid gemaakt kunnen worden tussen enerzijds de zorg die in het basispakket is opgenomen en anderzijds de zorg die gedekt wordt door aanvullende verzekeringen. Dit is echter lastig vanwege de omstandigheid dat vrijstelling wordt gekoppeld aan het begrip geneeskundige verzorging van de mens en dat deze zorg geleverd moet worden door een BIG-geregistreeerde zorgverlener. Het Ministerie van Financiën is strikt in deze interpretatie en laat derhalve geen ruimte voor een andere indeling. Bijzonder is hierbij de discussie over het wel of niet opnemen van de rollator in het pakket, want deze is onafhankelijk van die indeling, belast met 6% BTW.

Verder is het vaststellen van de inhoud van het basispakket in hoge mate een politieke discussie en geen fiscale, laat staan een zorginhoudelijke. Daarmee bestaat het risico dat er voortdurend aanpassingen dienen plaats te vinden omdat een zorgprestatie de ene keer wel een belaste prestatie is en enige tijd later weer wordt vrijgesteld. Concreet zou dit bijvoorbeeld betekenen dat op dit moment een aanzienlijk deel van de fysiotherapie belaste prestaties zouden zijn.

6.9 Compensatiefonds

Met ingang van 1 januari 2003 is de Wet op het BTW-compensatiefonds van kracht geworden. Op grond van deze wet kunnen gemeenten en provincies een afweging maken tussen het zelf doen of uitbesteden van bepaalde taken, zonder dat de invloed van een eventuele BTW-heffing, die besluitvorming beïnvloedt. Voor invoering van de wet was uitbesteden altijd aanzienlijk duurder doordat de gemeentes en provincies omzetbelasting moesten betalen over de ingekochte diensten, terwijl er geen recht op vooraf trek bestond. Onder het nieuwe regime administreren gemeenten en provincies alle binnenkomende facturen met BTW en beoordelen of deze voor aftrek of compensatie in aanmerking kunnen komen. Hiermee wordt gerealiseerd dat omzetbelasting die kan worden toegerekend aan overheidsactiviteiten en niet-ondernemersactiviteiten kunnen worden verrekend via het BTW-compensatiefonds.

Ook voor de gezondheidszorg zou een BTW-compensatiefonds ingesteld moeten worden. Een voorstel hiertoe is gelanceerd door Deloitte begin 2010⁴⁵ waarbij het dan mogelijk zou moeten zijn om structureel ca € 200 miljoen per jaar te bezuinigen op de kosten van de curatieve zorg. Achtergrond voor het voorstel is dat zorginstellingen geen BTW in rekening brengen bij hun klanten (patiënten) en daardoor de BTW niet kunnen verrekenen die zij betalen aan hun leveranciers voor de levering van goederen en diensten die zij zelf inkopen.

Met name voor de ingekochte diensten heeft dit tot gevolg dat zorginstellingen hun "niet kernactiviteiten" niet uitbesteden, zoals gebruikelijk in de "normale" economie, maar met eigen personeel blijven uitvoeren. Als ze namelijk moeten kiezen tussen uitvoering met eigen personeel of personeel van gespecialiseerde dienstverleners, dan zit daar altijd 19% BTW tussen. Een leverancier moet dus eerst 19% efficiënter werken, om voor de zorginstelling op een gelijk kostenniveau te komen. Over het algemeen hebben efficiencyverbeteringen bij uitbestedingen een rendement van 6 tot 12%, afhankelijk van de aard van activiteiten.

Instellingen die gebruik willen maken van het Compensatiefonds kunnen daar de BTW terughalen die zij moeten betalen op de diensten van hun leveranciers. Dat fonds kan vervolgens gevuld worden met de extra BTW-opbrengsten die de leveranciers van die extra uitbestede diensten afdragen aan het fonds.

Men heeft het voorstel ook gepresenteerd aan de ambtelijke heroverwegingscommissie Cure en Care, ingesteld door het Kabinet Balkenende IV, in het kader van het terugbrengen van de overheidsfinanciën met € 20 miljard. Het voorstel zou geen hinder tot gevolg hebben voor patiënten, cliënten en instellingen en zou de belastingbetaler niets extra's kosten. Als het bedrag geëxtrapoleerd wordt naar de hele gezondheidszorg, zou structureel € 800 miljoen op jaarbasis bespaard kunnen worden. In het eindrapport van de Commissie is echter geen informatie over het voorstel voor het Compensatiefonds terug te vinden.⁴⁶

Deloitte erkent de lastige situatie dat BTW-regelgeving sterk met Europa is verweven, maar doet een pleidooi om: "...vanuit Nederland de Brusselse lobby vast te starten en in eigen land voortvarend van start gaan met het BTW-compensatiefonds voor de zorg, kan snel een fors deel van de beoogde besparingen in de zorg gerealiseerd worden zonder te hoeven ingrijpen in het voorzieningenniveau. Wanneer men ook in Europa gaat inzien dat de BTW-vrijstelling voor zorg niet meer past bij een "markt" voor zorg en men op Europees niveau de BTW-vrijstelling afschaft of aanpast, doeken we in Nederland ons BTW-compensatiefonds gewoon weer op."⁴⁷

⁴⁵ A. Lieftinck/ R. Geveke, Deloitte Marktgroep Zorg, maart 2010, www.deloitte.nl

⁴⁶ Rapport brede heroverwegingen Curatieve zorg 2.0 april 2010

⁴⁷ Nieuwsbrief nr. 42 Zorgvisie, Impuls voor outsourcing, 5 vragen aan A. Lieftinck, 22 oktober 2010

6.9.1 Politiek

Het naar analogie van het Compensatiefonds voor Gemeenten en Provincies opzetten van een fonds voor de zorgsector lijkt een aantrekkelijke optie, die zelfs in het Regeerakkoord van het Kabinet Rutte is opgenomen:

“Er wordt een BTW-compensatiefonds voor de zorg ingevoerd. Hierdoor kan meer werk worden uitbesteed en kunnen de efficiency en kwaliteit toenemen.”⁴⁸

In de uitwerking van dit akkoord in de financiële bijlagen⁴⁹ is enige terughoudendheid te bemerken, omdat de opbrengst ingeboekt staat als € 0,0 en er wordt aangegeven dat de introductie van een fonds wordt onderzocht. Overwegingen hierbij zijn zeer waarschijnlijk dat het onduidelijk is over welke bedragen het überhaupt in de sector gaat, de bijzonder complexe techniek voor het inrichten van het fonds en de forse administratieve lastendruk voor de sector, i.c. het inrichten van een volwaardige BTW-administratie. Verder zal hierbij ongetwijfeld de Europese regelgeving een belangrijke rol spelen, omdat mogelijk sprake zou kunnen zijn van verkapte staatssteun aan de zorgsector.

In nagenoeg alle verkiezingsprogramma's van de politieke partijen voor de Tweede Kamerverkiezingen van 2010, uitgezonderd Groen Links, was het invoeren van een BTW Compensatiefonds opgenomen als instrument om het uitbesteden van activiteiten voor zorginstellingen aantrekkelijker te maken. Het Centraal Planbureau heeft echter geen berekening kunnen maken welke voordelen dit in concrete financiële termen zou kunnen opleveren.⁵⁰

6.9.2 Beoordeling haalbaarheid

Hoewel het voorstel uitermate eenvoudig en doeltreffend lijkt, is het realiteitsgehalte beperkt. De invoering van een dergelijk fonds zal het gezien de Europese dimensie niet gaan halen. Het risico is aanzienlijk dat een fonds zal worden aangemerkt als verboden staatssteun. Bij het fonds voor Gemeenten en Provincies, dat bij amendement is uitgebreid naar regionale openbare lichamen, is duidelijk dat het om overheidsactiviteiten gaat die het algemeen belang dienen. Gezondheidszorg in Nederland is nagenoeg geheel een privaatrechtelijke aangelegenheid, waarbij ook nog eens in toenemende mate organisaties met een winstoogmerk in opkomst zijn. Verder is nog geheel onduidelijk of de veronderstelde budgetneutraliteit ook daadwerkelijk gerealiseerd kan worden. Zo is onbekend op welke bedragen het binnen de sector betrekking zou hebben. In het huidige economische klimaat is dat wel een absolute voorwaarde. Ook politiek kan niet verkocht

⁴⁸ Regeerakkoord 2010, pagina 17

⁴⁹ Bijlage Regeerakkoord 2010, pagina 16/17 BTW Compensatiefonds Care en Cure € 0,0 miljoen

⁵⁰ Centraal Planbureau, publicatie No. 85, Keuzes in Kaart 2011-2015, Effecten van negen verkiezingsprogramma's op economie en milieu, mei 2010

worden dat uiteindelijk de burger meer zal moeten gaan betalen voor de zorg, mocht blijken dat het toch niet budgettair neutraal kan. Verder is de techniek van het fonds bijzonder complex en is het uitermate lastig om dit te regelen bij grensoverschrijdende zorg en buitenlandse aanbieders.

6.10 Opheffen van de vrijstelling voor de zorgsector

Een optie zou kunnen zijn om de vrijstelling voor medische diensten, zoals deze nu is opgenomen in de Wet OB, te laten vervallen en alle zorgprestaties als BTW-belaste prestaties aan te merken. Daarmee zou het voor de sector een stuk eenvoudiger moeten worden. Voor het opheffen van de vrijstelling voor medische activiteiten is echter een unaniem besluit nodig van alle lidstaten van de EU. Dat betekent een langdurige en complexe procedure. Deze procedure is vastgelegd in de Zesde Richtlijn.⁵¹ Daarnaast wordt dan de sector verplicht om de administratie uit te breiden met een BTW-deel met daarbij behorende voorschriften en procedures. Verder is hierbij van groot belang dat er geen eenduidige informatie beschikbaar is over welk bedrag aan BTW er in de sector omgaat. Het zou wel eens kunnen zijn dat de sector meer zou moeten gaan betalen dan dat het op dit moment doet. Men moet dan namelijk BTW in rekening gaan brengen over de toegevoegde waarde die de sector produceert. De rekening hiervoor zal uiteindelijk bij de burger gelegd worden in de vorm van een stijging van de premies voor zorgverzekeringen, dan wel het introduceren/verhogen van eigen bijdragen. Of dat in het huidige economische en politieke klimaat een aantrekkelijk perspectief is, lijkt dubieus. Daarnaast is Nederland verplicht een deel van de BTW-inkomsten aan Europa af te dragen, zodat met het introduceren van BTW-heffing op zorg, de netto-afdracht aan Europa zal toenemen. Ook dat is gezien de huidige visie op 'Europa' politiek niet haalbaar.

⁵¹ Richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 tot wijziging van de Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat de procedure voor het treffen van afwijkende maatregelen alsmede de verlening van uitvoeringsbevoegdheden betreft

7. EUROPESE ONTWIKKELINGEN

Sinds 1969 zijn alle omzetbelastingstelsels van de lidstaten geharmoniseerd, waarbij voor Nederland een nieuw systeem werd geïntroduceerd met een belasting over de toegevoegde waarde volgens het stelsel van aftrek van voorbelasting.

Het doel van de Europese Unie is o.m. het tot stand brengen van een interne markt en het bevorderen van een duurzame ontwikkeling van Europa op basis van een het evenwichtige economische groei en van prijsstabiliteit, een sociale markteconomie met een groot concurrentievermogen die gericht is op volledige werkgelegenheid en sociale vooruitgang en van een hoog niveau van bescherming en verbetering van de kwaliteit van het milieu (art.3 lid 3 Verdrag van Lissabon).

Om een indruk te krijgen over welke bedragen het hier gaat: in 2008 beliep het totale bedrag van de door de lidstaten geïnde BTW-inkomsten ongeveer 862 miljard euro.

7.1 Harmonisatie

Harmonisatie van belastingwetgevingen in de lidstaten is één van de instrumenten die bijdragen tot het realiseren van die interne markt. Op grond van art. 113 VWEU stelt de Europese Raad, na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité, de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen met betrekking tot de omzetbelastingen, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te realiseren en concurrentievervalsingen te voorkomen. Harmonisatie wordt niet in de verdragen uitgewerkt, maar kan worden omschreven als: het op een zinvolle wijze op elkaar afstemmen van de verschillende belastingstelsels, waarbij dit zinvol is wanneer de afstemming bijdraagt tot het realiseren van de doelstellingen van de Unie, i.c. de interne markt en zuivere concurrentieverhoudingen.⁵² De ruimte voor nationale overheden om een eigen beleid te ontwikkelen op het gebied van omzetbelasting wordt hiermee aanzienlijk ingeperkt.

7.2 Richtlijnen

Uitwerking van art. 113 VWEU heeft plaatsgevonden in een aantal richtlijnen. Deze richtlijnen gaven nationale overheden de opdracht om de lokale belastingstelsels aan te passen. Richtlijnen richten zich niet direct tot de burgers, maar tot de lidstaten. De nationale wetgeving dient in overeenstemming te zijn of te worden gebracht met die richtlijnen. Burgers kunnen er evenwel rechten aan ontleen en een beroep op doen, bijvoorbeeld bij het Europese Hof van Justitie in Luxemburg. Voor de Omzetbelasting is de belangrijkste richtlijn de Zesde Richtlijn. In deze richtlijn wordt de grondslag

⁵² Hilten/van Kesteren, pag. 32

geharmoniseerd waarover wordt geheven en worden de vrijstellingen en de tarieven bepaald (normaal tarief minimaal 15% en een verlaagd tarief van minimaal 5%). De gemeenschappelijk grondslag was noodzakelijk, omdat iedere lidstaat een bepaald percentage over de grondslag van de BTW aan de Unie af dient te dragen. De Zesde Richtlijn is inmiddels aanzienlijk gewijzigd en vervangen door de BTW-richtlijn, welke ook al weer een aantal aanvullende richtlijnen heeft meegekregen. Echter de wijzigingen waren vooral van formele aard en hadden een beperkte materiële invloed. Uiteindelijk zijn die richtlijnen per 1 januari 2010 opgenomen in de Wet.

Vanwege toch nogal wat interpretatieruimte, bijvoorbeeld ten aanzien van het begrip ondernemerschap en vrijstellingen, heeft de Raad in 2005 een Verordening (1777/2005/EG) vastgesteld. Men wilde voorkomen dat door het verschillend interpreteren van de richtlijnen, het harmoniseren van belastingen niet voldoende tot stand zou komen. Verordeningen hebben in tegenstelling tot richtlijnen geen tussenkomst van de nationale wetgever nodig; een verordening is bindend en rechtstreeks toepasselijk in de lidstaten.

7.3 Hof van Justitie van de Europese Unie

In het geval dat er twijfel bestaat over de wijze waarop een richtlijnbeeping of communautair begrip moet worden uitgelegd en die onduidelijkheid moet worden weggenomen om in een geschil voor een nationale rechter uitspraak te kunnen doen, kan die nationale rechter een verzoek doen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) om een uitspraak te doen over de uitlegging van die betreffende richtlijn of bepaling (art. 267 VWEU). Hierin is ook bepaald dat de hoogste rechter (in Nederland de Hoge Raad) verplicht is tot het inschakelen van het HvJ indien zich een vraag inzake de uitlegging van een richtlijn voordoet en de Hoge Raad een beslissing op dit punt noodzakelijk acht. Het HvJ doet alleen een uitspraak over de interpretatie en laat zich niet uit over het geschil. Daarmee is het HvJ geen beroepsinstantie.

Indien een lidstaat niet voldoet aan de verplichtingen uit de richtlijn of de gestelde termijnen, kan daarmee de verdere harmonisatie van de belastingwetgeving worden gehinderd. De Europese Commissie heeft dan de mogelijkheid om een procedure tegen deze staat aan te spannen bij het HvJ. Een dergelijke 'infractieprocedure' kan pas ingesteld worden als de Commissie de betreffende lidstaat heeft geïnformeerd en de mogelijkheid heeft geboden om alsnog aan de verplichtingen te voldoen. De uitspraak van het HvJ is bindend en de lidstaat is dan verplicht om alsnog de regelgeving aan te passen. Ook tegen Nederland zijn verschillende inbreukprocedures ingesteld. Een voorbeeld hiervan is onderstaande casus:

NIEUWS - De Europese Commissie eist dat Nederland de BTW-uitzondering schrapt op het beschikbaar stellen van personeel in de gezondheidszorg, het onderwijs en sociaal-culturele sector.⁵³

Volgens de Europese Commissie is zo'n uitzondering niet toegestaan op grond van EU-regels over BTW. Als Nederland niet binnen twee maanden de regels aanpast, overweegt de Europese Commissie Nederland voor het Europees Hof van Justitie te slepen, aldus de EU-instelling op 26 juni jl. Nederland past een BTW-vrijstelling toe op de terbeschikkingstelling van personeel in de sociaal-culturele sector, de gezondheidszorg en het onderwijs. De BTW-richtlijn voorziet in een algemene vrijstelling in deze sectoren. Het Hof van Justitie heeft echter herhaaldelijk duidelijk gemaakt dat de vrijstellingen van de BTW-richtlijn strikt moeten worden geïnterpreteerd, aangezien zij uitzonderingen vormen op het algemene principe dat BTW wordt geheven op alle diensten die door belastingplichtigen worden geleverd. De Commissie is van mening dat de terbeschikkingstelling van personeel in de genoemde sectoren in dit geval niet valt onder de algemene vrijstellingen die krachtens de BTW-richtlijn worden verleend. Met andere woorden, de Commissie vindt dat de BTW-vrijstelling voor de sociaal-culturele sector, de gezondheidszorg en het onderwijs door Nederland te ruim wordt toegepast. Voorts worden de publiekrechtelijke lichamen die personeel ter beschikking stellen aan de euregio's volgens de Nederlandse wetgeving niet beschouwd als BTW-plichtigen en bijgevolg zijn de diensten die zij leveren in Nederland niet aan de BTW onderworpen. De Commissie is van mening dat deze publiekrechtelijke lichamen als particuliere instanties handelen wanneer zij personeel ter beschikking stellen en daarom als BTW-plichtigen moeten worden gekwalificeerd.

Vervolgens heeft het HvJ begin 2010⁵⁴ geoordeeld dat Nederland bij het toepassen van de vrijstelling op het uitlenen van personeel niet in strijd met de richtlijn had gehandeld. Dat is een uitermate positieve ontwikkeling en betekent dat de huidige regeling kan blijven bestaan. Het uitlenen van personeel in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector kan vrij van BTW blijven plaatsvinden, indien aan de voorwaarden van het besluit uit 2007 wordt voldaan.

7.4 Groenboek

Op 3 december 2010 heeft de Raad van de Europese Unie een Groenboek gepubliceerd over de toekomst van de BTW - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter BTW-stelsel.⁵⁵

⁵³ ANP persbericht 2 juli 2008

⁵⁴ HvJ 25 maart 2010, C-79-09, Commissie - Nederland

⁵⁵ Voor de officiële integrale tekst: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:NL:PDF>

Met deze notitie start de Commissie een proces om te komen tot de hervorming van de bestaande BTW-regelgeving. De huidige Europese BTW-regels waren als tijdelijke oplossing bedoeld, ook al zijn ze inmiddels 17 jaar geleden ingevoerd. Tegelijk met de publicatie van het groenboek is de Commissie een raadpleging begonnen. Het groenboek beschrijft de problemen van het huidige BTW-stelsel en doet een aantal suggesties ter verbetering, zonder zich definitief voor een bepaalde oplossing uit te spreken.

Onderwerpen die aan de orde komen zijn de discussies over het 'bestemmingslandbeginsel' versus het 'oorsprongslanbeginsel'. Bij de eerste betaalt de consument in het land van vestiging BTW, bij de tweede wordt in het land van de leverancier de BTW geheven. Hierbij speelt mee dat de tarieven in de verschillende lidstaten nogal uiteenlopen, van 15% in Cyprus tot 25% in Zweden. Andere onderwerpen zijn het verminderen van de fraudegevoeligheid. Nu blijft 20% van de te innen BTW buiten de schatkist van lidstaten, aldus de Commissie. Aangezien BTW € 862 miljard EU-wijd opbrengt, gaat het om een enorm bedrag. Ten tweede wil de Commissie de bureaucratie verminderen in het kader van een bredere campagne tegen Europese regeldruk. Vooral het midden- en kleinbedrijf moeten daarbij worden ontzien. Ten derde wil de Commissie weten of het huidige BTW-systeem moderner kan, bijvoorbeeld met betrekking tot het gebruik van ICT-toepassingen.

De financiële en economische crisis stelt de overheidsfinanciën in vele lidstaten zwaar op de proef. Gelet op de uitgesproken terugval van de inkomsten uit de directe en de eigendomsgerelateerde belastingen sinds de laatste recessie is het niet onwaarschijnlijk dat in vele lidstaten het aandeel van de BTW in de totale inkomsten nog verder is toegenomen.

Verschillende lidstaten hebben onlangs hun BTW-tarieven verhoogd, of zij overwogen om dit te doen in het licht van de door de crisis noodzakelijk geworden consolidatie dan wel in het kader van een verschuiving van directe naar indirecte belastingen op de langere termijn. Deze verschuiving kan worden verklaard door de relatieve efficiency van verbruiksbelastingen - verbruik vormt immers een bredere en stabielere grondslag dan winsten en inkomsten. Dankzij de bredere grondslag kunnen de tarieven lager blijven, waardoor de versturende effecten van belastingheffing worden beperkt, hetgeen dan weer gunstig is voor de groei en de werkgelegenheid.

Als ook rekening wordt gehouden met de vergrijzing op de arbeidsmarkten, de spaar- en uitgavenpatronen en de overheidsuitgaven in de komende jaren, is een aanpassing van de belastingstelsels geboden. Voor de financiering van de welvaartsstaat zal minder een beroep kunnen worden gedaan op inkomsten uit belastingen op arbeid en kapitaal (spartegoeden), hetgeen een extra argument is voor een verschuiving naar indirecte belastingen. Na ongeveer 40 jaar vindt de Commissie de tijd rijp om het BTW-stelsel aan een kritisch onderzoek te onderwerpen om een sterkere samenhang met de interne

markt te bewerkstelligen, het potentieel van het stelsel als mogelijke inkomstenbron te versterken door het economisch efficiënter en solider te maken, het stelsel beter te laten bijdragen aan het beleid op andere terreinen en tegelijkertijd de nalevings- en inningskosten te verlagen. Op deze manier kan een hervorming van het BTW-stelsel een cruciale bijdrage leveren aan het welslagen van de Europa 2020-strategie en aan het herstel van de groei doordat zij de interne markt nieuw leven kan inblazen en een steun in de rug kan geven aan een forse begrotingsconsolidatie in de lidstaten. Dergelijke verbeteringen vereisen een alomvattend BTW-stelsel dat kan meegroeien met een veranderende economische en technologische omgeving en dat solide genoeg is om het hoofd te bieden aan fraudeaanvallen zoals die van de afgelopen jaren.

Een stelsel dat eenvoudiger is, zou ook de operationele kosten voor de belastingplichtigen en de belastingdiensten verlagen en daarmee de nettobaten voor de schatkist verhogen. Specifieke punten van zorg zijn verder cruciale onderdelen van het stelsel zoals verplichtingen, aftrekmogelijkheden en tarieven. Deze kunnen bijzonder zwaar drukken op midden- en kleinbedrijven die niet altijd de fiscale expertise kunnen betalen om hun weg te vinden in de steeds complexere BTW-regelgeving. De BTW-nalevingskosten vormen een grote administratieve last voor EU-bedrijven en een verlaging van deze last zou hun concurrentievermogen aanzienlijk helpen te versterken. De Commissie erkent dat dit grote uitdagingen zijn op het gebied van de BTW die de EU moet aanpakken. Bovendien moet dit gebeuren in het unieke kader van de interne markt die in 1993 werd voltooid met de afschaffing van de fiscale controles aan de EU-binnengrenzen, dat wil zeggen zonder afbreuk te doen aan het vrije verkeer van goederen en diensten tussen de lidstaten.

De Commissie stelt dan ook dat het groenboek ertoe dient een breed raadplegingsproces op gang te brengen met de stakeholders over de wijze waarop het huidige BTW-stelsel functioneert en hoe het in de toekomst anders kan worden ingericht.

Zorgsector

Naast deze algemene punten zijn voor de zorgsector van groot belang de door de Commissie geconstateerde vraagstukken met betrekking tot de vrijstellingen. BTW-vrijstellingen staan op gespannen voet met het beginsel dat de BTW een belasting op brede grondslag moet zijn. Bij vele van de bestaande vrijstellingen is het de vraag of zij nog altijd relevant zijn. Een verbreding van de belastinggrondslag middels een beperking van het aantal vrijstellingen zorgt ervoor dat de belasting efficiënter en neutraler wordt en biedt meteen ook een goed alternatief voor een verhoging van de BTW-tarieven.

In de BTW-richtlijn wordt een onderscheid gemaakt tussen vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang (bijvoorbeeld gezondheidszorg of om sociale, educatieve en culturele redenen) en vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten,

bijvoorbeeld vanwege de technische moeilijkheid om de BTW toe te passen op onderliggende transacties (financiële diensten en gokactiviteiten) of omdat de BTW botst met andere belastingen (transacties in onroerende goederen). De Commissie acht het noodzakelijk om deze vrijstellingen te herzien, met name in het licht van de economische en technologische veranderingen.

De Commissie legt dan ook de vraag voor welke van de huidige BTW-vrijstellingen mogen worden afgeschaft? Partijen, overheden en anderen kunnen aangeven waarom deze voor problemen zorgen. Zijn er vrijstellingen die moeten worden behouden en zo ja, waarom?

Navraag bij de Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuizen heeft geleerd dat zij zeker gebruik zullen maken van het aanbod om reactie te geven op het verzoek van de Commissie. Dit zal dan gedaan worden in afstemming met de sector ziekenhuizen van VNO-NCW. Duidelijk was wel dat bijv. het instellen van een Compensatiefonds niet van harte ondersteund zou worden. Ook Actiz, de koepelorganisatie van aanbieders van zorg in verpleeg- en verzorgingshuizen, thuiszorg, kraam- en jeugdgezondheidszorg, zal via VNO-NCW commentaar geven. Ook de Ministeries van VWS en (uiteeraard) Financiën zullen een reactie insturen net als accountantsorganisaties Deloitte, BDO en PricewaterhouseCoopers.

7.5 Bespreking

De Europese kaders voor het heffen van BTW zijn zo dwingend van karakter dat er nauwelijks nationaal beleid voor bijv. de Nederlandse overheid te ontwikkelen is. Zowel in de grondslag als in de mogelijkheden om vrijstellingen toe te passen dan wel af te schaffen, is de conclusie dat hier voor de zorgsector nauwelijks mogelijkheden zijn om BTW-heffing te beperken. Het consultatieproces van de Commissie lijkt een goed initiatief, maar de eerlijkheid gebiedt te zeggen dat de kans dat er forse aanpassingen te verwachten zijn, nogal klein is. Om fundamentele wijzigingen doorgevoerd te krijgen, zullen alle 27 lidstaten moeten instemmen. Dat is als het al gaat gebeuren een uitermate langdurig proces.

Dat betekent eigenlijk dat de huidige BTW-regelgeving en -systematiek door de sector als een gegeven geaccepteerd dient te worden en een integraal onderdeel van de bedrijfsvoering dient te worden.

8. HORIZONTAAL TOEZICHT

Door de eerder genoemde ontwikkelingen in de zorgsector ontstaan steeds complexere, hybride organisatiestructuren. Hierbij worden in toenemende mate fiscaal vrijgestelde en belaste prestaties vanuit een organisatievorm geleverd. Deze complexe structuren vragen veel van de administratieve organisatie en interne controle. In toenemende mate worden organisaties in de zorg benaderd door de Belastingdienst om een convenant inzake horizontaal toezicht aan te gaan. Tot op heden vindt controle door de Belastingdienst achteraf plaats nadat de aangifte is gedaan. Dat betekent onzekerheid over de hoogte van de definitieve aanslag en vergt aanzienlijke administratieve inspanningen.

Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen de organisatie/belastingplichtige en de Belastingdienst. Hierbij wordt scherper naar elkaar aangegeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om de fiscale regelgeving te handhaven, afspraken vast te leggen en het naleven van die wederzijdse afspraken te bewaken. De verhoudingen en communicatie tussen de organisatie en Belastingdienst verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardig niveau. Horizontaal toezicht sluit aan bij ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van organisaties gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is.⁵⁶

Binnen het concept van horizontaal toezicht vormen de zorgorganisatie, de fiscale dienstverlener en de Belastingdienst samen de convenantketen. Deze keten kent een aantal pijlers, waaronder de houding en gedrag van de ketenpartners en de kwaliteit van de werkprocessen bij zowel de klant, de fiscale dienstverlener als de Belastingdienst. Binnen de keten sluit de Belastingdienst aan bij de werkprogramma's van de fiscale dienstverleners en overlegt waar nodig over aanvullende eisen. Het gezamenlijk streven is te komen tot kwaliteitsaangiften die in overeenstemming zijn met wet- en regelgeving en jurisprudentie, de zogenoemde convenantaangiften. De Belastingdienst monitort de wijze waarop de afspraken in het convenant worden nageleefd door steekproefsgewijs een beperkt aantal aangiften te beoordelen. Dit wordt metatoezicht genoemd. Metatoezicht geeft inzicht in de kwaliteit van de keten en signaleert mogelijke verbeterpunten.⁵⁷

Een organisatie dient dus vooraf inzicht te hebben in de stand van zaken met betrekking tot fiscaliteiten met behulp van een 'Tax Control Framework' (TCF). Een TCF is een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen een organisatie. Interne controle systemen geven duidelijkheid over wie waar voor

⁵⁶ Brief Staatssecretaris aan Tweede Kamer inzake Horizontaal Toezicht, 8 april 2005

⁵⁷ Belastingdienst, Horizontaal Toezicht, samenwerken vanuit vertrouwen, 2008

verantwoordelijk is en verantwoording aflegt. Een TCF maakt integraal onderdeel uit van de Administratieve Organisatie/Interne Controle (AO/IC) van een bedrijf. De term TCF wordt gebruikt om de fiscaal relevante onderdelen van die AO/IC aan te geven, waarbij 'tax' op alle belastingmiddelen ziet. De inrichting van de AO/IC dus ook van een TCF is maatwerk en hangt af van tal van factoren bijvoorbeeld, grootte, complexiteit, inrichting van de onderneming. Het TCF heeft als doel beheersing van de totale fiscaliteit: de vennootschapsbelasting, de loonheffing, de omzetbelasting, de milieubelastingen, etc., maar ook de tijdige en juiste betaling vallen alle binnen de scope van een TCF. De fiscale functie speelt een rol in (nagenoeg) alle bedrijfsprocessen. Voorbeelden zijn het verstrekken van heffingsinformatie zoals loonopgaven en bancaire informatie. Het afsluiten van een verkooptransactie (volledigheid opbrengstverantwoording) en het uitreiken van facturen (creatie van 'waardepapieren') zijn fiscale producten die in het primaire proces tot stand komen. Daarnaast wordt fiscale strategie steeds meer gezien als de verantwoordelijkheid van de hoogste leiding. De fiscale functie manifesteert zich in een bedrijf dus op strategisch, tactisch en operationeel niveau en als stafafdeling met als belangrijkste activiteiten tax financial reporting, tax risk management, tax planning en tax cost management.⁵⁸

Voor de zorgsector wordt overlegd met brancheverenigingen, koepels en fiscale dienstverleners en sluit de Belastingdienst raamwerkconvenanten. Deze ontwikkeling bevindt zich nog in de pilotfase. Het aangaan van een convenant met de Belastingdienst biedt organisaties meer zekerheid over de fiscale positie van de onderneming en voorkomt dat men wordt verrast door boekenonderzoeken. Tevens heeft dit tot gevolg dat fiscale processen integraal onderdeel uit gaan maken van de interne beheersing. Het proces van het implementeren van horizontaal toezicht en het werken er mee, draagt bij aan het versterken van de interne beheersing, het vergroten van het inzicht in de bedrijfsrisico's en een efficiënte inrichting van de AO/IC en externe verslaglegging.⁵⁹

In het convenant worden procedures vastgelegd hoe om te gaan met bekende fiscale omstandigheden uit het verleden. Van belang voor de organisatie is dus om voordat men een convenant met de Belastingdienst aangaat, inzicht te krijgen in alle fiscaal relevante gebeurtenissen, want anders kan men alsnog geconfronteerd worden met naheffingen en eventuele boetes. Dat geeft naast de financiële consequenties, niet een echt goed gevoel van wederzijds vertrouwen in de dan nog prille, nieuwe relatie met de Belastingdienst.⁶⁰

⁵⁸ Tax Control Framework, notitie DV 401 – 1Z*1PL, Belastingdienst maart 2008

⁵⁹ BDO nieuwsbrief Zorg april 2010

⁶⁰ Interne Leidraad HT Belastingdienst, november 2010

Een organisatie dient zich dan verder ook te vergewissen dat de kennis en kunde van de accountant/administratieve adviseurs op het gebied van fiscaliteiten van voldoende niveau is. Indien nodig, is veranderen van adviseur noodzakelijk.

In bijlage 3 is de standaardtekst opgenomen van een convenant inzake horizontaal toezicht. Het convenant gaat uit van een vennootschap als partij, maar ook andere veel in de zorg voorkomende rechtsvormen kunnen uiteraard een convenant met de Belastingdienst overeenkomen.

9. UITKOMSTEN ENQUETE

Om inzicht te krijgen in de mate waarin bestuurders c.q. organisaties zich bewust zijn van de relevantie van fiscaliteiten, is onder ruim 50 bestuurders en SBU-managers uit de zorgsector in maart 2011 een enquête uitgezet. Nagenoeg alle velden uit de zorg zijn in de enquête vertegenwoordigd. Met een respons van 82% is een goed beeld te krijgen van de stand van zaken.

| Sector | Uitgezet | Ontvangen | Omzet gemiddeld |
|---------------------------------------|----------|-----------|--------------------|
| Eerstelijns gezondheidszorg | 15 | 11 | < 10 miljoen |
| Verpleging, verzorging en thuiszorg | 14 | 12 | 50 - < 100 miljoen |
| Ziekenhuis | 8 | 8 | > 100 miljoen |
| GGZ | 4 | 4 | > 50 miljoen |
| Diagnostische centra | 4 | 2 | 20 - < 50 miljoen |
| Gehandicaptenzorg | 2 | 2 | 50 - < 100 miljoen |
| Overig jeugdzorg, research, diëtetiek | 4 | 3 | Ntb |
| Totaal | 51 | 42 | |

De enquête is ingevuld door 29 bestuurders, 10 Business Unit verantwoordelijken en 3 overige functionarissen (o.a. controller, directeur bouw/financiën)

In alle organisaties spelen BTW-relevante zaken als detachering van personeel, samenwerking met andere rechtspersonen, deelname in gezamenlijk opgerichte rechtspersonen of het aanbieden van niet zorggerelateerde diensten een rol.

Bij bijna de helft van de organisaties is men bezig met nieuwbouw dan wel een grootschalige renovatie. Of hierbij de integratieheffing een rol speelt is niet duidelijk geworden. Wel geeft iets meer dan de helft (52%) aan dat men weet welke financiële risico's hiermee gemoeid zijn.

76% van de organisaties geeft aan dat in de AO/IC structureel aandacht is voor fiscale aangelegenheden. Bijzonder is dan dat maar bij iets meer dan de helft (57%) van de organisaties wordt aangegeven dat de fiscale aangelegenheden/risico's structureel gemonitord worden. Onduidelijk is dan hoe de structurele aandacht geïncorporeerd is in de administratieve processen, want incidenteel aandacht aan fiscaliteiten besteden lijkt niet voldoende. Opvallend is dat bij alle eerstelijns organisaties op één na, men dit

onvoldoende geregeld heeft. Bij de grotere organisaties uit de VVT-sector, GGZ en ziekenhuizen, is dit beduidend beter geregeld; 83% geeft aan structureel aandacht te besteden aan fiscaliteiten. Er zijn dan toch nog 4 organisaties met een omzet van meer dan 50 miljoen per jaar die niet structureel aandacht besteden aan dit dossier.

Om de fiscaliteiten te monitoren wordt gelijkelijk zowel interne als externe deskundigheid ingezet, waarbij intern met name controllers en fiscalisten worden ingezet. Extern wordt vaak de accountant dan wel een fiscalist ingezet. Een onderscheid naar grootte van de instelling is er niet.

Een bescheiden meerderheid van 60% constateert dat er binnen de organisatie voldoende kennis aanwezig is op het gebied van fiscaliteiten. Alleen bij alle 4 de GGZ-respondenten vond men dat er intern voldoende expertise was.

Bij iets meer dan 50% is de accountant de belangrijkste adviseur op fiscaal gebied. Bij de overige wordt deze expertise extern ingehuurd bij fiscalisten of is intern ondergebracht bij controllers, directeuren financiën of boekhouders.

In de jaarlijkse rapportages van de accountant, zoals interimcontrole en het accountantsverslag, wordt in 75% van de uitkomsten verslag uitgebracht over de fiscale positie van de organisatie. Eigenlijk zou dit gezien de regelgeving voor de jaarverslaglegging en ook de beroepsnormen van de accountants 100% moeten zijn.

De fiscale positie van de organisatie wordt in bijna 60% van de gevallen met het toezichthoudend orgaan besproken, maar of dit leidt tot weloverwogen oordeelsvorming lijkt lastig gegeven de omstandigheid dat 58% van de respondenten aangeeft dat de deskundigheid in het toezichthoudend orgaan op het gebied van fiscaliteiten als onvoldoende wordt aangemerkt. Fiscaliteiten komen maar bij 34% van de organisaties aan de orde in het overleg met de auditcommissie. Opvallend omdat juist in een auditcommissie meer en specifiekere aandacht besteed kan worden aan specialistische dossiers als fiscaliteiten.

De verwachtingen ten aanzien van de rol die de koepelorganisaties zouden moeten spelen op het gebied van informatieverstrekking over fiscale aangelegenheden, zijn nogal hoog. Meer dan 75% van de respondenten verwacht een actieve rol van de brancheverenigingen. Helaas wordt die rol nog niet even adequaat ingevuld, omdat slechts 36% daadwerkelijk die ondersteuning ervaart. Uitschieter is de VVT-sector waar 11 respondenten die actieve rol verwacht, maar waar maar 1 positieve ervaring wordt gemeld.

Horizontaal toezicht is bekend bij 50% van de respondenten, maar lijkt nauwelijks tot aanpassing van de AO/IC te leiden, want slechts bij 5 organisaties was een Tax Control Framework aanwezig. Het TCF is niet aanwezig of het concept is onbekend, terwijl dit toch in de beschikbare documentatie van de Belastingdienst aan de orde komt. Het concept van horizontaal toezicht biedt de organisatie administratieve lastenverlichting, maar heeft tegelijkertijd ook een grotere eigen verantwoordelijkheid tot gevolg: 'high trust, high penalty', aldus een bestuurder van de enige organisatie in de eerstelijns die onlangs een convenant met de Belastingdienst heeft gesloten.

Globaal heeft de helft van de instellingen periodiek en structureel overleg met de lokale Belastingdienst. Er is hierbij nauwelijks verschil tussen grote of kleine organisaties. Opvallend is dat ook bij de grotere organisaties, waarbij men van mening is dat er voldoende expertise op het gebied van fiscaliteiten in de organisatie aanwezig is, dit niet structureel geregeld wordt.

Men is bijna unaniem van mening (94%) dat de Nederlandse overheid de fiscale regelgeving voor zorginstellingen zou moeten vereenvoudigen. Dat dit een lastige opgave is gezien de beperkte bandbreedte door de Europese regelgeving, is dus bij veel bestuurders niet duidelijk. Men wil de reeds langer bestaande regelgeving aanpassen, terwijl eerder de sector onder invloed van allerlei ontwikkelingen, meer en meer aanschuift tegen het bedrijfsleven. En als gevolg daarvan ook met private sector instrumentarium wordt geconfronteerd.

Ten aanzien van de invloed van Europese regelgeving heeft men een minder uitgesproken beeld. Bijna 50% van de respondenten denkt dat 'Europa' maar een beperkte invloed heeft op de Nederlandse BTW-regelgeving.

10. CONCLUSIE EN AANBEVELINGEN

Het bewustzijn onder bestuurders dat men ook in de zorg te maken heeft met BTW-verplichtingen, is nog geen gemeengoed. Weliswaar verschilt het per sector, mede wellicht ingegeven door de omvang van de organisatie en de mogelijkheden om de AO/IC op dit terrein in te richten, maar een groter besef dat belastingen ook in de zorgsector een cruciaal dossier is, lijkt meer dan noodzakelijk. Opvallend is dat men van mening is dat de regelgeving aangepast dient te worden aan de sector, terwijl eigenlijk de sector meer en meer overeenkomsten gaat vertonen met de private sector. Men overschat de importantie van de sector en onderschat de fiscale vraagstukken. Conclusie is dat niet de regelgeving moet worden aangepast, maar dat de organisaties zich moeten gaan gedragen als professionele bedrijfsmatige geleide bedrijven.

Er is een adequaat palet aan mogelijkheden om BTW-heffing te beperken, maar dat vraagt wel bestuurlijke daadkracht en het durven loskomen van bestaande posities.

Het gevoel van urgentie ten aanzien van het op orde hebben van de fiscale dossiers is beperkt en men onderschat de (aanzienlijke) gevolgen van eventuele naheffingen.

Fiscale aangelegenheden maken een integraal onderdeel uit van de verantwoordelijkheid van de bestuurder, maar ook van de Raad van toezicht. In het kader van de deskundigheidsontwikkeling zouden Raden van toezicht, in samenwerking met de bestuurder en de accountant, gerichte scholing op het gebied van fiscaliteiten moeten organiseren.

Instellingen met een auditcommissie dienen fiscaliteiten structureel onderdeel van de besprekingen te laten zijn.

De organisatie is zelf verantwoordelijk voor het organiseren van voldoende fiscale kennis in huis dan wel extern in te schakelen. Alle organisaties in de zorg, ongeacht de omvang, zouden periodiek een scan moeten laten maken van hun fiscale positie teneinde de risico's op dit gebied te onderkennen. Maak hierbij gebruik van de 'huisaccountant' of schakel een andere deskundige in.

Indien in de rapportages van de accountant geen informatie wordt opgenomen over de fiscale positie van de organisatie, dient de bestuurder dit met de accountant te bespreken, dan wel te overwegen, uiteraard in samenspraak met de Raad van Toezicht, van accountant te wisselen.

Koepelorganisaties zouden hun leden meer dienen te informeren over fiscaliteiten. De leden hebben hier overduidelijk behoefte aan en men verwacht dit ook van de brancheverenigingen.

Horizontaal toezicht is een waardevol instrument in het beheersen van de BTW-risico's voor een organisatie, maar vraagt nogal wat voorbereiding en bewustwording. Horizontaal toezicht in samenwerking met de Belastingdienst zou door de brancheorganisaties in de zorg moeten worden gestimuleerd.

Plan minimaal 1x per jaar als bestuurder/organisatie een overleg met de regionale belastinginspecteur om over de gang van zaken te overleggen. Ook bij Belastinginspecties geldt dat het opbouwen van een relatie winst oplevert en dat voorkomen beter is dan genezen.

Het onlangs gestarte raadplegingproces van de Europese Commissie over het herzien van de BTW-regelgeving, biedt goede mogelijkheden om de geconstateerde onvolkomenheden duidelijk te maken en voorstellen voor verbetering te doen. Ministeries, fiscaal adviseurs en koepelorganisaties zouden deze kans aan moeten grijpen om de regelgeving te beïnvloeden.

BTW-regelgeving wordt op Europees niveau geregeld; er is nauwelijks beleidsruimte voor de Nederlandse overheid.

Maak in het MBA-programma ruimte om het bewustzijn over fiscaliteiten bij (aankomend) bestuurders te vergroten, wijs hen op de verantwoordelijkheid en bied hen daarvoor het instrumentarium aan.

11. DANKWOORD

Allereerst gaat mijn dank uit naar het Centrum voor Management Development in de Zorg om mij in de gelegenheid te stellen het onderwerp 'BTW in de zorg' te mogen uitdiepen voor de masterthesis. Hoewel het onderwerp niet direct tot het curriculum lijkt te behoren van bestuurders en/of aankomend bestuurders in de zorg, hoop ik met deze studie aangetoond te hebben dat fiscaliteiten wel degelijk tot het primaire aandachtsgebied van de bestuurder behoren, ongeacht de sector of grootte van de organisatie waar men verantwoordelijk voor is. Mijn persoonlijke drijfveer om dit onderwerp uit te diepen is gelegen in enerzijds de ervaringen in mijn dagelijkse praktijk als bestuurder van een ondernemende eerstelijns organisatie en anderzijds mijn belangstelling voor de juridische context van het functioneren als bestuurder. Tegelijkertijd is voor mij ook duidelijk geworden dat in deze scriptie maar een vrij bescheiden overzicht van het onderwerp gegeven kan worden. De materie is zo complex, zowel op het gebied van (internationale) regelgeving als technische uitwerking, dat een allesomvattend overzicht niet of nauwelijks te bieden is. Zelfs voor fiscaal specialisten is het lastig om het gehele veld te kunnen bestrijken.

Verder uiteraard dank aan mijn thesis begeleider, Paul Ansems. Hoewel de contacten niet frequent waren, heb ik ze wel als waardevol en stimulerend ervaren. Daarnaast heeft hij bewaakt dat het onderzoek vooral een bestuurlijk invalshoek heeft en niet een al te juridisch exposé is geworden.

Voor het onderzoek heb ik een aantal mensen in het 'veld' geraadpleegd. Zonder uitzondering was men van harte bereid mij te woord te staan en waar nodig van aanvullende informatie of nieuwe inzichten te voorzien. Deze contacten heb ik als bijzonder positief ervaren en ik ben hen dan ook grote dank verschuldigd. Het betreft hier de volgende mensen:

M. Baaij, directeur Financiën en ICT, Groene Hart Ziekenhuis, Gouda

mr. M. Klunder, Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, Directie Macro-Economische Vraagstukken en Arbeidsvoorwaardenbeleid,

Mevr. B. van Putten, Ministerie van Financiën, Belastingdienst, Landelijk Kantoor Belastingdienstregio's, Brieven en beleidsbesluiten, Omzetbelasting

Mr. G. van Norden, Ministerie van Financiën, Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken, Directie Douane en Verbruiksbelastingen

Drs. A. Liefstinck, Partner, Voorzitter marktgroep Zorg Deloitte, Rotterdam

Drs. R. Karlas, accountant/partner BDO Accountants en Adviseurs, Rotterdam

Mr. M. Lemmens, Indirect Taxes, PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs, Rotterdam

Mevr. mr. M. Septer, Director, Assurance, PricewaterhouseCoopers Accountants,
Amsterdam

Tot slot dank aan mijn collega Matti van Veelen voor de kritische blik over het eindproduct.

12. LITERATUUROPGAVE

Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, R.C.E.M. Niessen e.a., 9^e druk 2010, Kluwer, Deventer.

Omzetbelasting, M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 12^e herz. druk 2010, Kluwer, Deventer.

Business Strategy second edition, Campbell, Stonehouse & Houston, Elsevier BH, Oxford, 2008

Nieuwsbrief Zorg april 2010, BDO Branchegroep Zorg, Amsterdam.

Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, Brief dd. 11 mei 2010, Stand van zaken m.b.t. BTW-problematiek, kenmerk MEVA/AEB-2998940.

Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, Brief dd. 11 mei 2010, BTW-problematiek POH-GGZ, kenmerk MEVA/AEB-2998864.

Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, Brief dd. 1 oktober 2009 aan, Uitlenen medisch personeel en BTW-heffing, kenmerk DGB/2008/3864 U.

Handboek Financiële Verslaggeving Jaarrekening 2010, PricewaterhouseCoopers B.V. Amsterdam.

De fiscale gevoelstemperatuur in de zorg, Eindrapport van het onderzoek gehouden in opdracht van PricewaterhouseCoopers en Vereniging Head, Amsterdam, oktober 2010.

Belastingwet als stimulans voor maatschappelijk ondernemerschap. Rapport Public Sector Groep, PricewaterhouseCoopers, Amsterdam/Utrecht, september 2008.

BTW in de zorg, cursusmateriaal PricewaterhouseCoopers Academy, oktober 2010.

Handboek Financiële Verslaggeving Jaarrekening PricewaterhouseCoopers, 2010

Handboek Zorginstellingen 2010, Deloitte Industry Zorg Groep, Rotterdam.

Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, interne leidraad Belastingdienst, DV 406 – 1Z-1PL, november 2010.

Horizontaal toezicht, Brochure Belastingdienst, DV 405 – 1Z01FD, juli 2010.

Tax Control Framework, Van risicogericht naar "in control": het werk verandert, informatiebrochure Belastingdienst, DV 401 - 1Z*1PL 12345.

Kosten voor gemene rekening en artikel 37 Wet OB, C. Cheung 2008-2009 in Europese Fiscale Studies.

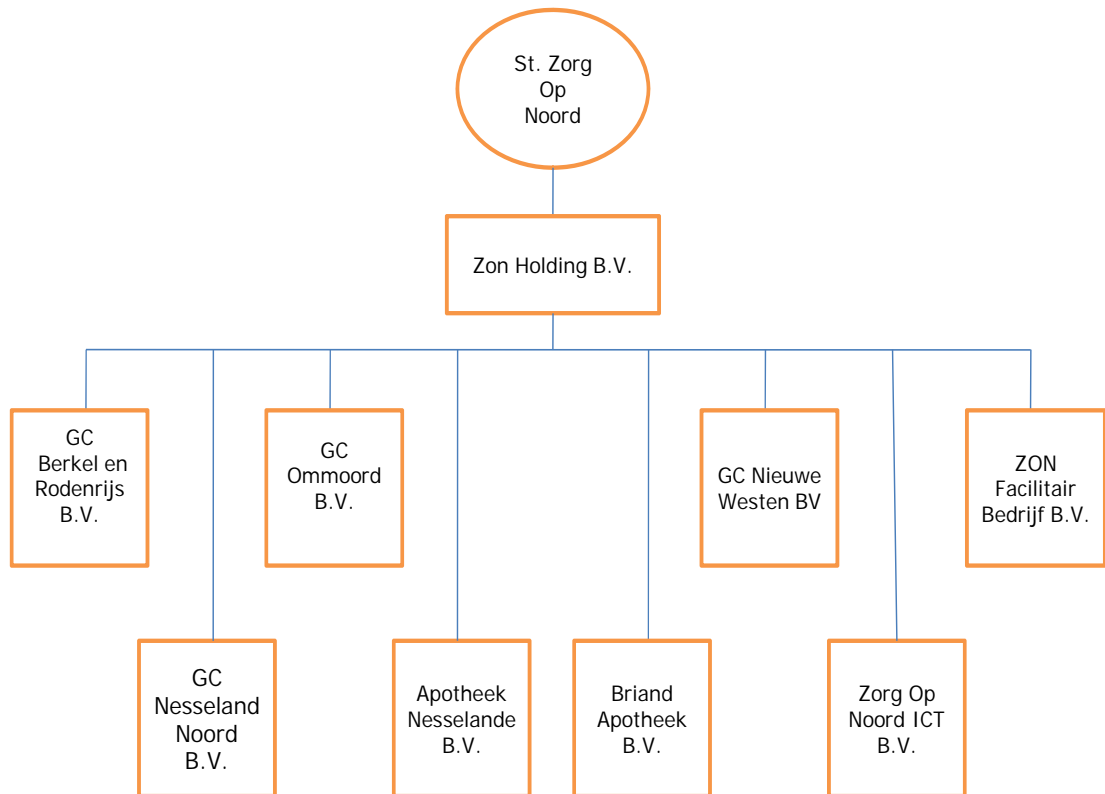
De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid in de omzetbelasting, R. Zuidgeest 2005/2006 in Europese Fiscale Studies.

NZa beleidsregel CV- 0000-19.0-1, Wmg-tarieven exclusief BTW-heffing en afdracht.

Groenboek van de Europese Commissie, over de toekomst van de btw, "Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel", {SEC(2010) 1455 definitief}.

Organogram Zorg Op Noord groep

situatie per juli 2011



Bijlage 2 Voorbeeld Letter of representation

Accountantskantoor ...
Postbus
Rotterdam

Betreft: Bevestiging bij de jaarrekening 2009

Geachte heer, mevrouw,

Jaarrekening

Deze bevestiging bij de jaarrekening wordt afgegeven in samenhang met uw controle van de jaarrekening van de geconsolideerde jaarrekening van organisatie X over het boekjaar eindigend op 31 december 2009. Wij hebben kennisgenomen van de bijlage bij de bevestiging bij de jaarrekening, versie februari 2008.

Wij hebben een door ondergetekenden getekend exemplaar van deze jaarrekening, alsmede het directieverslag en de overige gegevens, als bijlage bij deze brief gevoegd en geven daarmee uitdrukking aan onze verantwoordelijkheid voor het opmaken van de jaarrekening in overeenstemming met de in deze jaarrekening beschreven grondslagen voor financiële verslaggeving.

Financiële verslaggeving

Naar onze mening is de jaarrekening in overeenstemming met de in deze jaarrekening beschreven grondslagen opgesteld. De informatie in het directieverslag is niet in strijd met de jaarrekening.

Administratie

Wij hebben een deugdelijke administratie gevoerd op de wijze zoals nader omschreven in het Burgerlijk Wetboek, die een goede basis vormt voor de totstandkoming van de jaarrekening.

Onjuistheden en fraude

Wij erkennen onze verantwoordelijkheid voor de invoering en werking van een toereikende administratieve organisatie en interne beheersing, inclusief de invoering van maatregelen die zijn opgezet om onjuistheden en fraude te voorkomen en te ontdekken.

Wij hebben de resultaten van onze inschatting van het risico dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang zou kunnen bevatten als gevolg van fraude (inclusief de mededelingen hierover van werknemers, voormalige werknemers, regelgevende instanties of anderen), volledig aan u gemeld. Wij hebben alle feiten van betekenis in verband met alle fraudes en vermoede fraudes waarvan ons bekend is dat ze de organisatie beïnvloed kunnen hebben, gemeld. Wij hebben geen kennis of vermoedens van dergelijke fraudes.

Overige bevestigingen

Om misverstanden te vermijden bevestigen wij een aantal specifieke zaken die wij in het kader van de controle al mondeling aan u hebben gemeld. De weergegeven bevestigingen zijn gebaseerd op de ons bekende feiten en op informatie die wij verkregen door navraag bij andere directieleden en bij medewerkers van de onderneming met voldoende kennis en ervaring. Wij bevestigen naar ons beste weten dat:

1. alle activa, passiva, transacties en overeenkomsten, voorwaardelijke baten en lasten, informatie over en transacties met verbonden partijen en schriftelijke of mondelinge garanties die bij ons bekend zijn, zijn opgenomen in de administratie die als basis dient voor de jaarrekening. Van alle activa heeft de organisatie de volledige en onbeperkte eigendom, tenzij uit de jaarrekening anders blijkt. Er zijn geen hypotheken, verpandingen of andere bezwaren van activa anders dan die in de jaarrekening zijn toegelicht. De organisatie heeft geen plannen of intenties die van belangrijke invloed kunnen zijn op de huidige waardering of rubricering van activa en passiva.
2. wij u op de hoogte hebben gesteld van alle overeenkomsten met financiers en u inzage hebben gegeven in alle kredietovereenkomsten en de correspondentie over deze kredietovereenkomsten. Deze overeenkomsten en de relevante bepalingen daarin zijn, voor zover van toepassing, adequaat verwerkt en toegelicht in de jaarrekening.
3. wij alle niet uit de balans blijvende rechten en verplichtingen met u hebben besproken en daar waar nodig hebben verwerkt dan wel toegelicht in de jaarrekening.
4. er naar ons beste weten geen claims bestaan uit hoofde van aansprakelijkheidstelling en deze ook niet zijn te verwachten.
5. de jaarrekening geen onjuistheden of onvolledigheden van materieel belang bevat.
6. De organisatie heeft voldaan aan alle aspecten van overeenkomsten en regelgeving die, wanneer zij niet zouden worden nageleefd, een materieel effect zouden kunnen hebben op de jaarrekening.
7. dat alle informatie die bij ons bekend is en die van belang is voor uw oordeelsvorming over de jaarrekening, aan u is verstrekt. Hieronder zijn ook begrepen de financiële administratie en alle daaraan gerelateerde gegevens, alle notulen van vergaderingen van toezichthouders, mededelingen over alle van belang zijnde gebeurtenissen na balansdatum en informatie die na balansdatum beschikbaar is gekomen. De notulen van bovenvermelde vergaderingen vormen een compleet verslag van hetgeen op deze vergaderingen is besproken en van de beslissingen die zijn genomen.
8. er geen redenen zijn om aan de continuïteit van de activiteiten van de organisatie te twifelen.
9. er geen gebeurtenissen tussen de balansdatum en de datum van deze brief zijn die aanleiding zouden kunnen geven tot een aanpassing van de jaarrekening, een toelichting in de jaarrekening of een toelichting in de overige gegevens.

Hoogachtend,

(bestuurder)

Bijlage 3 Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

Partijen

Dit convenant wordt gesloten tussen:

- *[ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]*, gevestigd te *[adres]*, hierbij vertegenwoordigd door*[naam]*

en de Belastingdienst, hierbij vertegenwoordigd door

-*[naam, functie, Belastingdienst/]*

Dit convenant heeft mede betrekking op lichamen waarin *[ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]* zeggenschap heeft. Partijen hebben in overleg vastgesteld welke lichamen dit betreft. Tezamen worden zij verder aangeduid met *[X]*.

Inleiding

Partijen wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een permanent actueel inzicht in relevante gebeurtenissen en een snelle standpuntbepaling, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In dit convenant worden de uitgangspunten en de wijze waarop partijen met elkaar om wensen te gaan, vastgelegd. Dit convenant is opgesteld in de Nederlandse taal. Indien tevens een vertaling is opgemaakt, is de Nederlandse tekst leidend.

1. Uitgangspunten

- Partijen baseren hun onderlinge relatie op transparantie, begrip en vertrouwen;
- Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing;
- Dit convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing bij *[X]* voor alle Rijksbelastingen¹ en op de invordering. In voorkomende gevallen wordt hieronder tevens begrepen de toepassing van het BTW-Compensatiefonds.

2. Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst

[X]:

- Draagt zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften²;
- Zorgt voor het tijdig betalen van belastingschulden;
- Legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie.

[X] verstrekt aan de Belastingdienst actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen;

- Bevordert het werken in de actualiteit. Aangiften over een verstreken tijdvak worden zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak ingediend. De door de Belastingdienst gevraagde informatie wordt zo snel mogelijk, volledig en eenduidig verstrekt. Een aanvaardbare aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en is vrij van materiële fouten.

De Belastingdienst:

- Stemt de vorm en intensiteit van zijn toezicht af op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle;
- Zorgt voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven;
- Geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met *[X]* zijn visie op de rechtsgevolgen;
- Houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;
- Bespreekt de (fiscaal) relevante zaken, waarbij vanuit zijn optiek mogelijk verschil in inzicht kan ontstaan (periodiek) met *[X]*;

- Zal toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd aan [X], waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld;
- Bevordert het werken in de actualiteit. De aanslagen worden zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met [X] vastgesteld.

Partijen hebben ten aanzien van problematiek met betrekking tot (fiscaal) relevante zaken uit het verleden, die op dit moment bekend is bij [X] en/ of de Belastingdienst - binnen wet- en regelgeving –een oplossing gevonden, dan wel hebben daarvoor procedureafspraken gemaakt.

3. Looptijd, periodieke evaluatie en beëindiging

Dit convenant wordt gesloten voor onbepaalde tijd. Het convenant wordt periodiek geëvalueerd door [X] en de Belastingdienst. Indien één der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste één der partijen daarop prijs stelt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd.

4. Inwerkingtreding

Dit convenant treedt in werking door ondertekening door beide partijen.

Namens [ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]

Namens de Belastingdienst

(Naam)
(Functie)
(Datum)

(Naam)
(Functie)
(Datum)

Bijlage 4 Enquêteformulier

1. Werkzaam in:

- Diagnostische centra
- Eerstelijns gezondheidszorg
- Geestelijke Gezondheidszorg
- Gehandicaptenzorg
- Verpleging, verzorging en thuiszorg
- Ziekenhuis
- Overig

2. Uw functie:

- Bestuurder
- Verantwoordelijke voor een business unit
- Overig,.....

3. Omzet van uw organisatie/BU op jaarbasis:

- < 10 miljoen
- 10 - < 20 miljoen
- 20 - < 50 miljoen
- 50 - < 100 miljoen
- > 100 miljoen

4. Spelen er op dit moment bij u in de organisatie fiscaal relevante aangelegenheden, als:

- | | |
|--|--------|
| - detachering van personeel | JA/NEE |
| - samenwerking met andere organisaties | JA/NEE |
| - deelname in gezamenlijk opgerichte rechtspersonen | JA/NEE |
| - aanbieden van niet met het zorgproces samenhangende diensten (catering/parkeren/aanvullende dienstverlening) | JA/NEE |

5. Is uw organisatie bezig met nieuwbouw dan wel een grootschalige renovatie en speelt daarbij de integratieheffing een rol?

JA/NEE/ONBEKEND

6. Weet u welke financiële risico's daarmee gemoeid zijn?

JA/NEE

7. Is in de AO/IC structureel aandacht voor fiscale aangelegenheden?

JA/NEE

8. Worden fiscale aangelegenheden/risico's structureel binnen uw organisatie gemonitord.

JA/NEE en zo ja, door wie

9. Is er naar uw mening voldoende kennis binnen uw organisatie op het gebied van fiscaliteiten?

JA/NEE

10. Is uw accountant uw belangrijkste adviseur op fiscaal gebied?

JA/NEE,

zo nee wie dan wel

11. Wordt in de jaarlijkse rapportages van de accountant zoals interimcontrole en accountantsverslag, verslag uitgebracht over de fiscale positie?

JA/NEE

12. Komen fiscaliteiten periodiek aan de orde in het overleg met de auditcommissie?

JA/NEE

13. Bespreekt u de fiscale positie met uw toezichthoudend orgaan?

JA/NEE

14. Is er voldoende deskundigheid op fiscaal terrein in het toezichthoudend orgaan?

15. Verwacht u van de koepelorganisatie waarbij u bent aangesloten algemene informatie met betrekking tot fiscaliteiten? JA/NEE
JA/NEE
16. Zo ja, doet uw branchevereniging dat dan ook? JA/NEE
17. Bent u bekend met het concept van Horizontaal Toezicht? JA/NEE
18. Is er een Tax Control Framework aanwezig? JA/NEE/ONBEKEND
19. Is er vanuit uw organisatie periodiek en structureel overleg met de lokale Belastingdienst? JA/NEE

Ter afsluiting nog twee stellingen:

- A. De Nederlandse overheid zou de fiscale regelgeving voor zorginstellingen moeten vereenvoudigen. EENS/ONEENS
- B. 'Europa' heeft maar een beperkte invloed op de Nederlandse BTW-regelgeving EENS/ONEENS