



Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 30206, 2500 GE 's-Gravenhage

**Midden- en
kleinbedrijf**
MKB Midden
Kantoor Den Haag

Team

Postbus 30206
2500 GE 's-Gravenhage
belastingdienst.nl

Telefoonnummer

E-mailadres

Datum

Contactpersoon

Ons kenmerk

Bijlagen
06

Betreft: Beslissing op uw verzoek om openbaarmaking van informatie

Geachte heer

Op 31 januari 2023 hebt u ons gevraagd om informatie openbaar te maken op basis van de Wet open overheid (Woo). Het gaat om informatie over BTW vrijstelling voor commerciële laboratoria.

Contact

In ons telefonisch contact d.d. 20 maart 2023 heb ik besproken dat de afhandeling van het verzoek vertraging opgelopen heeft. In mijn brief van 21 maart 2023 met kenmerk heb ik de ontvangst van uw verzoek bevestigd. Ook heb ik aangegeven dat u uiterlijk 17 april 2023 een reactie op uw verzoek om informatie over BTW vrijstelling voor commerciële laboratoria van mij krijgt. Mocht ik toch meer tijd nodig hebben om uw verzoek af te handelen dan zou ik u hierover berichten.

In deze brief leest u mijn beslissing op uw verzoek om informatie openbaar te maken op basis van de Woo.

Wettelijk kader

Uw verzoek valt onder de reikwijdte van de Woo. De Woo regelt welke gegevens de overheid openbaar moet maken. Uitgangspunt daarbij is dat informatie over een bestuurlijke aangelegenheid openbaar is. Onder informatie over een bestuurlijke aangelegenheid kan worden verstaan het beleid dat het bestuursorgaan heeft opgesteld. Ook de voorbereiding van beleid en de uitvoering van beleid vallen onder een bestuursrechtelijke aangelegenheid. Het moet gaan om informatie in documenten die berusten bij een bestuursorgaan. Bestaat die informatie niet, dan bestaat er ook geen recht op openbaarmaking van de informatie. De Woo is niet van toepassing op informatie die al openbaar is.

Iedereen heeft het recht om overheidsinformatie op te kunnen vragen zonder daarbij een reden te hoeven aangeven. Dit staat in artikel 1.1. van de Woo. Dit is een belangrijk recht van de burger. Daarbij is het uitgangspunt dat overheidsinformatie openbaar is, tenzij er uitzonderingsgronden zijn die dit beperken. De uitzonderingsgronden staan in hoofdstuk 5 van de Woo. Ik moet hierbij het algemeen belang van openbaarheid afwegen tegen de belangen die de



uitzonderingsgronden beschermen. In het algemeen geldt hierbij de regel dat wanneer ik informatie aan u verstrek, het openbaar is voor een ieder. In het belang van een goede en democratische bestuursvoering bestaat er dus, voor degene die om informatie verzoekt, een recht op openbaarmaking van bestuurlijke informatie.

Midden- en kleinbedrijf
MKB Midden
Kantoor Den Haag

Datum
14 april 2023

Ons kenmerk

Voor de relevante Woo-artikelen verwijs ik u naar de bijlage B.

Motivering

Als eerste wil ik u wijzen op het volgende.

Op grond van artikel 5.1, tweede lid, aanhef en onder e, van de Woo blijft verstrekking van informatie achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen het belang dat de persoonlijke levenssfeer wordt geëerbiedigd. In diverse documenten staan persoonsgegevens. Dit betreft gegevens die herleidbaar zijn tot een persoon, zoals onder meer namen, e-mailadressen, functienamen en telefoonnummers.

Ik ben van oordeel dat ten aanzien van deze gegevens het belang dat de persoonlijke levenssfeer wordt geëerbiedigd, zwaarder moet wegen dan het belang van openbaarheid. Daarom heb ik de persoonsgegevens uit deze documenten onleesbaar gemaakt.

Voor zover het de namen, e-mailadressen, functienamen en telefoonnummers van ambtenaren betreft, is hierbij het volgende van belang. In het kader van goed werkgeverschap ben ik van oordeel dat ten aanzien van deze gegevens het belang dat de persoonlijke levenssfeer wordt geëerbiedigd, zwaarder moet wegen dan het belang van openbaarheid. Dit ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de betrokken ambtenaar. Daarbij is van belang dat het hier niet gaat om het opgeven van een naam aan een individuele burger die met een ambtenaar in contact treedt, maar om openbaarmaking van de naam in de zin van de Woo

Beslissing

Ik besluit de gevraagde informatie (gedeeltelijk) openbaar te maken, met uitzondering van de persoonsgegevens die daarin staan. Op de inventarislijst staat bij deze documenten aangegeven dat alleen de uitzonderingsgrond uit artikel 5.1 lid 2 sub e Woo is toegepast.

Bij de inventarisatie van documenten heb ik vier documenten aangetroffen. Deze documenten staan op de inventarislijst in bijlage A, zodat voor u duidelijk is wat ik per document heb besloten en waarom ik dit heb besloten. De inventarislijst maakt integraal onderdeel uit van deze beslissing. Voor de motivering hiervan verwijs ik u naar de vorige alinea.

Hoe worden de documenten openbaar gemaakt?

Dit besluit en de documenten die voor iedereen (gedeeltelijk) openbaar worden gemaakt, worden op rijksoverheid.nl gepubliceerd.

Bent u het niet eens met deze beslissing?

Dan kunt u binnen 6 weken na de datum van deze beslissing schriftelijk bezwaar maken. U kunt alleen bezwaar maken tegen de beslissing en niet tegen artikel 4.6 van de Wet open overheid.

Stuur uw brief naar:

Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf/MKB Midden/Kantoor Den Haag
Postbus 30206
2500 GE 's-Gravenhage



Vermeld altijd de reden van uw bezwaar en het kenmerk van deze brief.

Hebt u vragen?

Op rijksoverheid.nl/onderwerpen/wet-open-overheid-woo vindt u meer informatie over de Woo-procedure. Hebt u vragen over de afhandeling van uw verzoek? Belt u mij dan op

Hoogachtend,

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

Midden- en kleinbedrijf
MKB Midden
Kantoor Den Haag

Datum
14 april 2023

Ons kenmerk

Bijlagen: inventarislijst (bijlage A) en Relevante artikelen Woo (bijlage B) en documentatie zoals genummerd weergegeven in de inventarislijst (bijlage 1 t/m 4)



Midden- en kleinbedrijf
MKB Midden
Kantoor Den Haag

Datum
14 april 2023

Ons kenmerk

Bijlage A Inventarislijst

Nummer	Document	Beoordeling	Woo
1	Helpdeskantwoord Omzetbelasting Kennisgroep OVI Medisch laboratorium 19-210-0005	Deels openbaar	5.1-2-e
2	Bindend advies Omzetbelasting Kennisgroep OVI Microbiële diagnostiek 20-210-0006	Deels openbaar	5.1-2-e
3	Memo Kennisgroep vraag Medisch Laboratorium 19-210-0005	Deels openbaar	5.1-2-e
4	Memo reikwijdte van Verigen arrest 20-210-0006	Geheel openbaar	



Bijlage B: Relevante artikelen Woo

Artikel 1.1

Eenieder heeft recht op toegang tot publieke informatie zonder daartoe een belang te hoeven stellen, behoudens bij deze wet gestelde beperkingen.

Artikel 2.1

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:
document: een door een orgaan, persoon of college als bedoeld in artikel 2.2, eerste lid, opgesteld of ontvangen schriftelijk stuk of ander geheel van vastgelegde gegevens dat naar zijn aard verband houdt met de publieke taak van dat orgaan, die persoon of dat college; milieu-informatie: hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 19.1a van de Wet milieubeheer; Onze Minister: Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties; publieke informatie: informatie neergelegd in documenten die berusten bij een orgaan, persoon of college als bedoeld in artikel 2.2, eerste lid, of informatie die krachtens artikel 2.3 door een bestuursorgaan kan worden gevorderd.

Artikel 2.5

Bij de toepassing van deze wet wordt uitgegaan van het algemeen belang van openbaarheid van publieke informatie voor de democratische samenleving.

Artikel 4.1

1. Eenieder kan een verzoek om publieke informatie richten tot een bestuursorgaan of een onder verantwoordelijkheid van een bestuursorgaan werkzame instelling, dienst of bedrijf. In het laatste geval beslist het verantwoordelijke bestuursorgaan op het verzoek.
2. Een verzoek kan mondeling of schriftelijk worden ingediend en kan elektronisch worden verzonden op de door het bestuursorgaan aangegeven wijze.
3. De verzoeker behoeft bij zijn verzoek geen belang te stellen.
4. De verzoeker vermeldt bij zijn verzoek de aangelegenheid of het daarop betrekking hebbende document, waarover hij informatie wenst te ontvangen.
5. Indien een verzoek te algemeen geformuleerd is, verzoekt het bestuursorgaan binnen twee weken na ontvangst van het verzoek de verzoeker om het verzoek te preciseren en is het de verzoeker daarbij behulpzaam.
6. Het bestuursorgaan kan besluiten een verzoek niet te behandelen, indien de verzoeker niet meewerkt aan een verzoek tot precisering als bedoeld het vijfde lid. In afwijking van artikel 4:5, vierde lid, van de Algemene wet bestuursrecht wordt het besluit om het verzoek niet te behandelen aan de verzoeker bekendgemaakt binnen twee weken nadat het verzoek is gepreciseerd of nadat de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
7. Een verzoek om informatie wordt ingewilligd met inachtneming van het bepaalde in hoofdstuk 5.

Artikel 4.4

1. Het bestuursorgaan beslist op het verzoek om informatie zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk binnen vier weken gerekend vanaf de dag na die waarop het verzoek is ontvangen.
2. Het bestuursorgaan kan de beslissing voor ten hoogste twee weken verdagen, indien de omvang of de gecompliceerdheid van de informatie een verlenging rechtvaardigt. Van de verdaging wordt voor de afloop van de eerste termijn schriftelijk gemotiveerd mededeling gedaan aan de verzoeker.
3. Onverminderd artikel 4:15 van de Algemene wet bestuursrecht wordt de termijn voor het geven van een beschikking opgeschort gerekend vanaf de dag na die waarop het bestuursorgaan de verzoeker mededeelt dat toepassing is gegeven aan artikel 4:8 van de Algemene wet bestuursrecht, tot en met de dag waarop door de belanghebbende of belanghebbenden een zienswijze naar voren is gebracht of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
4. Indien de opschorting, bedoeld in het derde lid, eindigt, doet het bestuursorgaan daarvan zo spoedig mogelijk mededeling aan de verzoeker, onder

Midden- en kleinbedrijf
MKB Midden
Kantoor Den Haag

Datum
14 april 2023

Ons kenmerk



vermelding van de termijn binnen welke de beschikking alsnog moet worden gegeven.

5. Indien het bestuursorgaan heeft besloten informatie te verstrekken, wordt de informatie verstrekt tegelijk met de bekendmaking van het besluit, tenzij naar verwachting een belanghebbende bezwaar daartegen heeft, in welk geval de informatie wordt verstrekt twee weken nadat de beslissing is bekendgemaakt. Indien wordt verzocht om een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8:81 van de Algemene wet bestuursrecht, wordt de openbaarmaking opgeschort totdat de voorzieningenrechter uitspraak heeft gedaan of het verzoek is ingetrokken.

6. Indien het bestuursorgaan heeft besloten informatie te verstrekken die rechtstreeks betrekking heeft op een derde of die van een derde afkomstig is, deelt het bestuursorgaan dit besluit gelijktijdig mede aan deze derde.

Midden- en kleinbedrijf
MKB Midden
Kantoor Den Haag

Datum
14 april 2023

Ons kenmerk

Artikel 5.1

1. Het openbaar maken van informatie ingevolge deze wet blijft achterwege voor zover dit:

- a. de eenheid van de Kroon in gevaar zou kunnen brengen;
- b. de veiligheid van de Staat zou kunnen schaden;
- c. bedrijfs- en fabricagegegevens betreft die door natuurlijke personen of rechtspersonen vertrouwelijk aan de overheid zijn meegedeeld;
- d. persoonsgegevens betreft als bedoeld in paragraaf 3.1 onderscheidenlijk paragraaf 3.2 van de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming, tenzij de betrokkene uitdrukkelijk toestemming heeft gegeven voor de openbaarmaking van deze persoonsgegevens of deze persoonsgegevens kennelijk door de betrokkene openbaar zijn gemaakt;
- e. nummers betreft die dienen ter identificatie van personen die bij wet of algemene maatregel van bestuur zijn voorgeschreven als bedoeld in artikel 46 van de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming, tenzij de verstrekking kennelijk geen inbreuk op de levenssfeer maakt.

2. Het openbaar maken van informatie blijft eveneens achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen de volgende belangen:

- a. de betrekkingen van Nederland met andere landen en staten en met internationale organisaties;
- b. de economische of financiële belangen van de Staat, andere publiekrechtelijke lichamen of bestuursorganen, in geval van milieu-informatie slechts voor zover de informatie betrekking heeft op handelingen met een vertrouwelijk karakter; Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties Constitutionele Zaken en Wetgeving Kenmerk 2022-0000316021 Pagina 7 van 12;
- c. de opsporing en vervolging van strafbare feiten;
- d. de inspectie, controle en toezicht door bestuursorganen;
- e. de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer;
- f. de bescherming van andere dan in het eerste lid, onderdeel c, genoemde concurrentiegevoelige bedrijfs- en fabricagegegevens;
- g. de bescherming van het milieu waarop deze informatie betrekking heeft;
- h. de beveiliging van personen en bedrijven en het voorkomen van sabotage;
- i. het goed functioneren van de Staat, andere publiekrechtelijke lichamen of bestuursorganen.

3. Indien een verzoek tot openbaarmaking op een van de in het tweede lid genoemde gronden wordt afgewezen, bevat het besluit hiervoor een uitdrukkelijke motivering.

4. Openbaarmaking kan tijdelijk achterwege blijven, indien het belang van de geadresseerde van de informatie om als eerste kennis te nemen van de informatie dit kennelijk vereist. Het bestuursorgaan doet mededeling aan de verzoeker van de termijn waarbinnen de openbaarmaking alsnog zal geschieden.

5. In uitzonderlijke gevallen kan openbaarmaking van andere informatie dan milieu-informatie voorts achterwege blijven indien openbaarmaking onevenredige benadeling toebrengt aan een ander belang dan genoemd in het eerste of tweede lid en het algemeen belang van openbaarheid niet tegen deze benadeling opweegt. Het bestuursorgaan baseert een beslissing tot achterwege laten van de openbaarmaking van enige informatie op deze grond ten aanzien van dezelfde



informatie niet tevens op een van de in het eerste of tweede lid genoemde gronden.

6. Het openbaar maken van informatie blijft in afwijking van het eerste lid, onderdeel c, in geval van milieu-informatie eveneens achterwege voor zover daardoor het in het eerste lid, onderdeel c, genoemde belang ernstig geschaad wordt en het algemeen belang van openbaarheid van informatie niet opweegt tegen deze schade.

7. Het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op milieu-informatie die betrekking heeft op emissies in het milieu.

Midden- en kleinbedrijf

MKB Midden
Kantoor Den Haag

Datum

14 april 2023

Ons kenmerk



Helpdeskantwoord Omzetbelasting Kennisgroep Overheid, Vrijstellingen en Internationaal

19-210-0005: Medisch Laboratorium

Belastingdienst
Directie Vaktechniek
Kennisgroep Overheid, Vrijstellingen
en Internationaal

1. Feiten en omstandigheden

- 1.1. X BV exploiteert een commercieel medisch laboratorium en beoogt winst. De activiteiten van het laboratorium bestaan uit het standaard laboratoriumonderzoek (hierna: de prestatie), zoals het analyseren van bloed op voedingsmiddelallergieën en intoleranties. Ook worden er onderzoeken uitgevoerd om bij patiënten de oorzaak van hun klachten te diagnosticeren en de aanwezigheid van eventuele deficiënties of (infectie)ziekten vast te stellen. Aan het laboratorium zijn BIG (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg)-gediplomeerde verpleegkundigen verbonden. In het laboratorium worden geen patiënten opgenomen.
- 1.2. De prestatie wordt op verwijzing en in opdracht van een Wet BIG geregistreerde beroepsbeoefenaar in het kader van zijn gezondheidskundige verzorging van de mens met een therapeutisch doel verricht. De kosten van de prestatie wordt niet standaard vergoed door de zorgverzekeraar aan de patiënt.

Contactpersoon

5.1-2-e

5.1-2-e

5.1-2-e

Adviesnummer
19-210-0005

Datum vaststelling
24 februari 2020

Vastgesteld door

5.1-2-e

5.1-2-e

Kopie aan

5.1-2-e

Bijlagen

2. Vragen

- 2.1. Is de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c of f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: artikel 11-1-c Wet OB respectievelijk 11-1-f Wet OB) van toepassing op de prestatie van X BV?
- 2.2. Indien het antwoord op vraag 2.1. ontkennend is, kan X BV gebruik maken van de goedkeuring in paragraaf 4.1. van het Besluit van 6 september 2017 – BLKB2017-7334, "Omzetbelasting. Verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen" (hierna: Besluit Verzorging en verpleging)?

3. Antwoorden

- 3.1. Nee, de vrijstelling van artikel 11-1-c of 11-1-f Wet OB is niet van toepassing op de prestatie van X BV. De reden hiervoor is dat X BV winst beoogt.
- 3.2. Nee, X BV kan geen gebruik maken van de goedkeuring in paragraaf 4.1. van het Besluit Verzorging en verpleging. De reden hiervoor is dat X BV niet voldoet aan de daar gestelde voorwaarden.

4. Beschouwing

4.1. Vraag 1

- 4.1.1. De kennisgroep is van mening dat X BV de vrijstelling van artikel 11-1-c Wet OB dan wel 11-1-f Wet OB niet kan toepassen.
- 4.1.2. Volgens artikel 132, lid 1, onder b, van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede voor de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard. Artikel 132, lid 1, onder c van de btw-richtlijn voorziet in een vrijstelling voor medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.
- 4.1.3. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie (hierna: HvJ) volgt dat het begrip „medische verzorging” in artikel 132, lid 1, onder b, van de btw-richtlijn en het begrip „medische verzorging” in artikel 132, lid 1, onder c, van de richtlijn beide betrekking hebben op diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zover mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben (zie HvJ 18 september 2019, C-700/17 (Wolf-Henning Peters), ECLI:EU:C:2019:753, punt 20).
- 4.1.4. De vragensteller heeft aangegeven dat de medische analyses van X kwalificeren als gezondheidskundige verzorging van de mens met een therapeutisch doel. Dit betekent dat deze diensten onder het begrip „medische verzorging” in de zin van artikel 132, lid 1, onder b, van de btw-richtlijn of onder het begrip „medische verzorging” in de zin van artikel 132, lid 1, onder c, van de btw-richtlijn kunnen vallen.
- 4.1.5. Wat de toepassing van artikel 132, lid 1, onder b, van de btw-richtlijn op dergelijke diensten betreft, heeft het HvJ geoordeeld dat medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben en die op voorschrift van huisartsen worden verricht door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium, onder de in deze bepaling

voorzien vrijstelling kunnen vallen als medische verzorging die wordt verleend door een andere naar behoren erkende privaatrechtelijke inrichting in de zin van deze bepaling (zie arrest HvJ 8 juni 2006, C-106/05 (L.u.p.), ECLI:EU:C:2006:380, punt 55).

- 4.1.6. In de artikelen 133 en 134 van de btw-richtlijn is bepaald dat lidstaten bepaalde voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling mogen stellen, waaronder de bepaling dat een instelling niet systematisch winst mag beogen.
- 4.1.7. In Nederland is de medische vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder b van de btw-richtlijn vormgegeven in de artikelen 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c en onderdeel f, van de Wet OB in samenhang met artikel 7, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de daarbij behorende bijlage B, onderdeel b, punt 13.
- 4.1.8. Voor wat betreft de toepassing van 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet OB heeft Nederland de bepalingen van artikel 133 en 134 btw-richtlijn uitgewerkt in artikel 11, tweede en derde lid van de Wet OB. Daaruit volgt - kort gezegd - dat de betreffende inrichting geen winst mag beogen.
- 4.1.9. Omdat X geen patiënten opneemt en als commercieel laboratorium winst beoogt kan X de vrijstelling ex artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet OB niet toepassen.
- 4.1.10. Voor wat betreft de toepassing van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel f, van de Wet OB geldt het volgende. De wetgever heeft in de algemene aantekening bij Bijlage B aangegeven dat een in de bijlage bedoelde instelling niet systematisch het maken van winst mag beogen.
- 4.1.11. Omdat X als commercieel laboratorium winst beoogt, kan deze ook de genoemde vrijstelling ex artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel f, van de Wet OB niet toepassen.

4.2. Vraag 2

- 4.2.1. De kennisgroep is van mening dat X de goedkeuring in paragraaf 4.1. van het Besluit Verpleging en verzorging niet kan toepassen.
- 4.2.2. In paragraaf 4.1. van het Besluit Verzorging en verpleging wordt (slechts) een goedkeuring gegeven voor commerciële verpleeg- en/of verzorgingsinrichtingen voor de verzorging en verpleging van de in die inrichtingen opgenomen personen.
- 4.2.3. De staatssecretaris verbindt aan deze goedkeuring de volgende voorwaarden:
 - aan de inrichting is een BIG-gediplomeerd verpleegkundige verbonden;
 - in de inrichting zijn hulpbehoevende personen opgenomen die in meer of mindere mate verpleging nodig hebben;

- commerciële verpleeg- en/of zorginrichtingen die ervoor kiezen geen gebruik (meer) te maken van deze goedkeuring kunnen niet meer op die gemaakte keuze terugkomen.

Deze goedkeuring is nadrukkelijk beperkt tot commerciële verpleeg- en/of verzorgingsinrichtingen die zich bezighouden met de verzorging en verpleging van opgenomen personen. Als laboratorium neemt X BV geen personen op en voldoet dus niet aan de door de staatssecretaris gestelde voorwaarden.

Om die reden kan X BV de goedkeuring in paragraaf 4.1. van het Besluit Verzorging en verpleging niet toepassen.



Bindend advies Omzetbelasting Kennisgroep Overheid, Vrijstellingen en Internationaal

20-210-0006: Microbiële diagnostiek

Belastingdienst
Directie Vaktechniek
Kennisgroep Overheid, Vrijstellingen
en Internationaal

1. Feiten en omstandigheden

- 1.1. X is een biologisch meetbedrijf (laboratorium) en beoogt winst. X voert microbiologische analyses uit op via bloed, urine of anderszins van patiënten verkregen monsters, in opdracht van een arts. De procedure verloopt op de volgende wijze:
- De arts verricht de afname van het monster bij de patiënt.
 - De arts vult een aanvraagformulier in en geeft daarop aan welke analyses op het monster moeten worden uitgevoerd.
 - De arts stuurt dit aanvraagformulier (geanonimiseerd) samen met het monster naar X.
 - X verricht de gevraagde analyses en stuurt de resultaten van die analyses terug naar de arts.
- 1.2. Voor de dienst ontvangt de arts een factuur van X. Er is geen contact tussen X en de patiënt. Van de arts staat vast dat hij voor zijn werkzaamheden valt binnen de medische vrijstelling van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: 11-1-g Wet OB).
- 1.3. X test met zijn analyses het monster op sporen van bacteriën die in verband zijn te brengen met bepaalde ziektebeelden. Zo kan onder meer worden getest op bacteriën die in verband zijn te brengen met Lymeziekte en Q-koorts. Patiënten van wie een afgenomen monster wordt opgestuurd naar X, hebben in alle gevallen reeds gezondheidsklachten. De arts geeft opdracht tot de analyse in het kader van een diagnose of behandeling. De arts gebruikt de resultaten van de analyse van X voor het vaststellen van gezondheidsrisico's bij de patiënt en het opstellen van een eventuele verdere behandeling.
- 1.4. X heeft twee medewerkers in dienst die zich met name bezighouden met de analyses. Vastgesteld is dat X niet voldoet aan de voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling op grond van artikel

Contactpersoon

5.1-2-e
5.1-2-e
5.1-2-e

Adviesnummer
20-210-0006

Datum vaststelling
16 juni 2021

Vastgesteld door

5.1-2-e

Kopie aan

5.1-2-e

Bijlagen

-

11, eerste lid, aanhef en onderdeel c of onderdeel f van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) dat geen sprake mag zijn van een winstoogmerk. X kan bovendien geen beroep doen op paragraaf 4.1 van het Besluit "Omzetbelasting. Verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen"¹. De in dit besluit opgenomen goedkeuring is nadrukkelijk beperkt tot commerciële verpleeg- en/of verzorgingsinrichtingen die zich bezighouden met de verzorging en verpleging van opgenomen personen. Als laboratorium neemt X geen personen op en voldoet dus niet aan de door de staatssecretaris gestelde voorwaarden.

2. Vragen

- 2.1. Zijn de door X verrichte microbiologische analyses (hierna: de diensten) van omzetbelasting vrijgesteld op grond van artikel 11-1-g Wet OB?
- 2.2. Zo nee, zijn de diensten van X vrijgesteld omdat de diensten kunnen worden aangemerkt als een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel van een meeromvattend procedé waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere (het zogenoemde Verigen-criterium²)?

3. Antwoorden

- 3.1. Nee, de diensten van X zijn niet vrijgesteld op grond van artikel 11-1-g Wet OB, omdat X als inrichting buiten de reikwijdte van die bepaling valt.
- 3.2. Nee, de diensten van X zijn niet vrijgesteld omdat de diensten niet kunnen worden aangemerkt als een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel van een meeromvattend procedé waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. X voert geen onderdeel van een procedé uit. De diensten vormen een afgerond proces.

4. Beschouwing

4.1. Beantwoording algemeen

- 4.1.1. In artikel 132, lid 1, onder b, btw-richtlijn³ (hierna 132-1-b btw-richtlijn) is de vrijstelling opgenomen voor medische verzorging door de daarin omschreven inrichtingen zoals ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnose. Deze bepalingen zijn geïmplementeerd in artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdelen c en f van de Wet OB (hierna: 11-1-c Wet OB en 11-1-f Wet OB).
- 4.1.2. Nederland heeft van de mogelijkheid van artikel 133, aanhef en onder a, btw-richtlijn gebruik gemaakt om aan de toepassing van

¹ Besluit van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334.

² HvJ 18 november 2010, C-156/09 (Verigen), ECLI:EU:2010:695.

³ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

de vrijstelling de voorwaarde te verbinden dat de inrichting geen winst mag beogen (artikel 11, derde lid Wet OB).

- 4.1.3. In artikel 132, lid 1, onderdeel c, btw-richtlijn (hierna: 132-1-c btw-richtlijn) is de vrijstelling opgenomen voor medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen. Deze bepaling is geïmplementeerd in artikel 11-1-g Wet OB.

4.2. Beschouwing vraag 1

- 4.2.1. De kennisgroep is van oordeel dat de diensten van X niet zijn vrijgesteld op grond van artikel 11-1-g Wet OB.
- 4.2.2. X is een zelfstandig laboratorium en verricht in opdracht van een arts medische analyses met het oog op medisch onderzoek van een patiënt. Daarmee verricht X een handeling die is te kenmerken als medische verzorging als bedoeld in artikelen 132-1-b en 132-1-c btw-richtlijn.⁴
- 4.2.3. Een zodanig laboratorium als X is een inrichting van dezelfde aard als een ziekenhuis of een centrum voor medische verzorging en diagnose als genoemd in artikel 132-1-b btw-richtlijn⁵. Nu ook is voldaan aan de eis dat X medische verzorging verricht, valt X binnen de reikwijdte van de artikelen 11-1-c en 11-1-f Wet OB die zijn gebaseerd op artikel 132-1-b btw-richtlijn.
- 4.2.4. X moet evenwel voldoen aan alle voorwaarden die door de wetgever zijn gesteld, om te kunnen delen in de vrijstelling. Zoals hiervoor is aangehaald heeft Nederland bij de artikelen 11-1-c en 11-1-f Wet OB de voorwaarde vastgelegd dat de inrichting geen winstoogmerk mag hebben (artikel 11, derde lid Wet OB). X heeft wel een winstoogmerk en voldoet daarom niet aan die voorwaarde. De vrijstellingen van artikelen 11-1-c en 11-1-f Wet OB vinden als gevolg daarvan geen toepassing.
- 4.2.5. Nu X binnen de reikwijdte van artikel 132-1-b btw-richtlijn valt, kan hij zich niet beroepen op de vrijstelling van artikel 11-1-g Wet OB (132-1-c btw-richtlijn). In de rechtspraak is bevestigd dat laatstgenoemde bepaling ziet op medische verzorging die buiten de organisatorische structuren van artikel 132-1-b btw-richtlijn wordt verricht in het kader van een (para)medisch beroep⁶. Zoals hiervoor uiteengezet valt X echter binnen de organisatorische structuur van artikel 132-1-b btw-richtlijn. Bovendien zou het honoreren van een beroep op 132-1-c btw-richtlijn tot gevolg hebben dat de mogelijkheid die lidstaten hebben om voorwaarden te stellen krachtens artikel 133 btw-richtlijn (zoals het niet systematisch mogen maken van winst) worden doorkruist en zinledig maken.

⁴ HvJ 8 juni 2006, C-106/05 (L.u.p.), ECLI:EU:C:2006:380, r.o. 30-31.

⁵ Besluit van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, paragraaf 3.3. en het arrest L.u.p., eerder aangehaald, r.o. 35.

⁶ HvJ 18 september 2019, C-700/17 (Peters), ECLI:EU:C:2019:753, r.o. 28.

4.3. Beschouwing vraag 2

- 4.3.1. De kennisgroep is van oordeel dat de diensten van X niet op basis van het Verigen-criterium zijn vrijgesteld.
- 4.3.2. In het arrest Verigen heeft het Hof van Justitie uitleg gegeven over de reikwijdte van het begrip "medische verzorging" in de zin van onder andere artikel 132-1-c btw-richtlijn. Om te voldoen aan het criterium uit het arrest moet het gaan om specifieke diensten die een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel vormen van de door de arts (medische beroepsbeoefenaar) verrichte gezondheidskundige behandeling van de mens met een therapeutisch doel.
- 4.3.3. Daarbij wijst het Hof er voorts op dat medische verzorging niet in alle onderdelen door medisch personeel hoeft te worden verricht⁷. De Hoge Raad heeft deze laatste overweging aangehaald in de zaak van de medisch tatoeëerder⁸ en leidt uit het Verigen-arrest af dat verrichtingen die voldoen aan het Verigen-criterium delen in de medische vrijstellingen.
- 4.3.4. Het criterium zoals dat uit het Verigen-arrest volgt, ziet alleen op de dienst die onderdeel is van een procedé waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere, en waarvan die specifieke dienst een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel vormt⁹. Uit het HR-arrest van 17 januari 2020¹⁰ valt op te maken dat hiervoor niet voldoende is dat verrichtingen wezenlijk of wenselijk zijn voor de gezondheidskundige verzorging. Zij moeten dus daarnaast een inherent en onafscheidbaar deel zijn van een gezondheidskundige behandeling van een patiënt.
- 4.3.5. Van de arts staat vast dat zijn eigen verrichtingen binnen de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens vallen. Met zijn verrichtingen heeft de arts als doel een diagnose en eventuele behandeling vast te stellen. De arts maakt tijdens zijn verrichtingen gebruik van de diensten van X, maar komt zelfstandig tot een oordeel over de te stellen diagnose en eventueel te verrichten behandeling. Er kan dan ook niet worden gesproken van een procedé waarvan X een gedeelte uitvoert.
- 4.3.6. De dienst van X vormt een losstaand proces. X voert zelfstandig een analyse uit en rondt met het opstellen en opsturen van de resultaten van die analyse die zelfstandige dienstverlening volledig af. Hiermee verricht X een dienst die ook los van de handelingen van de arts betekenis heeft en bruikbaar is. Voorgaande bevestigt het oordeel dat geen sprake is van een wezenlijk, inherent en

⁷ Arrest Verigen, eerder aangehaald, r.o. 28.

⁸ HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1252.

⁹ Arrest Verigen, eerder aangehaald, r.o.26.

¹⁰ HR 17 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:62, r.o. 3.3.

onafscheidbaar onderdeel van een meeromvattend procedé,
waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere.

Kennisgroepvraag 19-210-0005 Medisch laboratorium

Feiten en omstandigheden

X B.V. exploiteert een medisch laboratorium. X BV beoogt winst. De door X BV behaalde exploitatieoverschotten worden niet uitsluitend aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht.

Aan het laboratorium zijn BIG¹-gediplomeerde verpleegkundigen verbonden. De activiteiten van het laboratorium bestaan uit het analyseren van bloed op voedingsmiddelallergieën en intoleranties. Daarnaast worden er ook onderzoeken uitgevoerd om bij patiënten de oorzaak van hun klachten te diagnosticeren en de aanwezigheid van eventuele deficiënties of (infectie)ziekten vast te stellen.

De laboratoriumtests worden zowel op doorverwijzing van een Wet BIG geregistreerde beroepsbeoefenaar als zonder dergelijke doorverwijzing verricht. X BV vermeldt op haar website dat de kosten van de tests standaard niet worden vergoed door de zorgverzekeraars als dit zonder doorverwijzing gebeurt.

De discussie ziet uitsluitend op de vraag of in deze casus de vrijstelling 11-1-f Wet OB van toepassing alleen van toepassing is als de analyse plaatsvindt bij doorverwijzing door een arts (of een ander medisch beroepsbeoefenaar die kwalificeert).

Nog even voor de volledigheid: de discussie gaat niet over de vraag of het medisch laboratorium gebruik kan maken van de goedkeuring voor commerciële verpleeg- en verzorgingsinrichtingen (paragraaf 4.1. Besluit Verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen persoon BLKB 2017-7334).

Twee visies

Bij de beoordeling of aan de voorwaarden wordt voldaan bestaat geen discussie dat voor de vraag of de diensten van een medisch laboratorium zijn vrijgestelde getoetst moet worden aan artikel 11-1-f Wet OB juncto artikel 7 juncto artikel 7 Uitv. Besluit, juncto letter b, nr. 13, van bijlage B bij dit Besluit. Tevens bestaat geen discussie dat deze Nederlandse bepaling conform artikel 132-1-b btw-richtlijn moet worden uitgelegd.

Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling moet worden voldoen aan de volgende voorwaarden:

- 1) er moet sprake zijn van ziekenhuisverpleging en medische verzorging door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;
- 2) er moet sprake zijn van gezondheidskundige van de mens met een therapeutisch doel;
- 3) er mag geen winst worden beoogd.

Bij het eerste punt bestaat discussie hoe de betreffende bepaling uit artikel 132 b RL moet worden geïnterpreteerd.

Visie 1) Je mag geen andere eisen stellen dan die reeds zijn opgenomen in de bepalingen (RL en Nederlandse wet). In NL Wet zijn geen bepalingen omtrent erkenning opgenomen en dus kan een instelling in beginsel al snel aanspraak maken op de vrijstelling.

Vervolgens moet wordt getoetst welke prestaties voldoen om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling. Wel moet sprake zijn van gezondheidskundige verzorging van de mens met een therapeutisch doel. In het arrest L.u.P. GmbH (C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380) was het uitgangspunt dat de medische analyses op voorschrift van een huisarts werden verricht. Daarmee is niet gezegd dat enkel in het geval dat sprake is van voorschrift door een arts (of een andere medisch beroepsbeoefenaar) de vrijstelling kan gelden.

Tenslotte mag er geen winst worden beoogd. Hierover bestaat geen discussie.

¹ Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg.

Visie 2) Een medisch laboratorium kan alleen onder de vrijstelling vallen indien sprake is van inrichting van dezelfde aard als een ziekenhuis, centrum voor medische verzorging en diagnose (dus nog los van de vraag of een instelling is erkend). Dat betekent dat er in beginsel artsen moeten werken. Om een laboratorium toch als gelijkwaardig onder deze vrijstelling te krijgen, lijkt een verwijzing door een arts hier cruciaal (dit kun je ook afleiden uit L.u.P. GmbH, ECLI:EU:C:2006:380).

Ook hier geldt dat sprake moet zijn van gezondheidskundige verzorging van de mens met een therapeutisch doel (zonder verwijzing van een arts wordt hier niet aan voldaan).

Tenslotte mag er geen winst worden beoogd. Hierover bestaat geen discussie.

Uit bovenstaande volgt dat je bij visie 1 eerder aan de vrijstelling toekomt. Effect daarvan zijn dat in situaties die mogelijk niet gewenst zijn (bijvoorbeeld bij een instelling van niet gekwalificeerde alternatieve therapeuten), je toch aan de vrijstelling toekomt.

Uitwerking visie 1

5.1-2-e

Medische analyses wel/niet op voorschrift arts (of een andere medisch beroepsbeoefenaar).

Ik kom tot de conclusie dat een medische analyse door een laboratorium die (hoofdzakelijk) tot doel heeft de gezondheid van de betrokkene te beschermen onder de vrijstelling valt, mits is voldaan aan de voorwaarden.

Erkenning als naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard

De vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b btw-richtlijn heeft betrekking op ziekenhuisverpleging en medische verzorging (alsmede op handelingen die daarmee nauw samenhangen) door publiekrechtelijke lichamen. De bepaling in kwestie specificeert niet onder welke voorwaarden deze diensten moeten worden verleend; het volstaat dat zij worden verleend door een publiekrechtelijke instelling.²

De vrijstelling geldt ook voor diensten op het gebied van ziekenhuisverpleging en medische verzorging die door andere inrichtingen dan publiekrechtelijke lichamen worden verleend „onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor [publiekrechtelijke] lichamen”. Het vereiste van sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, heeft betrekking op diensten die mogelijk moeten worden vrijgesteld, en niet op de activiteiten van het betrokken lichaam in het algemeen. In het geval van andere dan publiekrechtelijke lichamen heeft de vrijstelling derhalve betrekking op het voorwerp van de belasting: alleen diensten die worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen vallen eronder, terwijl de andere diensten die door hetzelfde lichaam worden verricht belastbaar zijn volgens de algemene regels.³

Dit betekent dat het aandeel van de diensten die onder dergelijke vergelijkbare voorwaarden worden verricht in het totaal van de door het betrokken lichaam verrichte diensten, hoe dit ook wordt gemeten, irrelevant is voor de toepassing van de vrijstelling in kwestie, aangezien deze vrijstelling betrekking heeft op afzonderlijke diensten en niet op de activiteiten van het lichaam als zodanig.⁴

Dit betekent uiteraard ook dat een niet-publiekrechtelijk lichaam dat medische diensten verricht onder voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van artikel 132, lid 1, onder b, van de btw-richtlijn, alsook onder andere voorwaarden, een zogenoemde gemengde belastingplichtige is, dat wil zeggen een belastingplichtige die zowel belastbare als vrijgestelde handelingen verricht.⁵

Onder andere in het arrest HvJ van 6 november 2003, C-45/01 (Dornier), EU:C:2003:595, punten 64 - 67 is het Hof op de erkenning als inrichting van dezelfde aard ingegaan. Het Hof heeft in dat

² Zie punt 21 Conclusie AG van 10 oktober 2019 (voorlopige editie), ECLI:EU:C:2019:853.

³ Zie punt 22 Conclusie AG van 10 oktober 2019, eerder aangehaald.

⁴ Zie punt 23 Conclusie AG van 10 oktober 2019, eerder aangehaald.

⁵ Zie punt 24 Conclusie AG van 10 oktober 2019, eerder aangehaald.

arrest reeds geoordeeld dat dit vereiste niet impliceert dat een inrichting op enigerlei wijze formeel moet worden erkend als een inrichting waarvoor de vrijstelling in deze bepaling geldt:

"64. Wat betreft het begrip andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard, moet worden geconstateerd dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn niet preciseert, onder welke voorwaarden en op welke wijze die erkenning dient te geschieden. In beginsel moet dus in het nationale rechtssysteem van elke lidstaat worden vastgelegd, volgens welke regels de inrichtingen die daarom verzoeken, kunnen worden erkend.

65. Overigens is de vaststelling van nationale regels ter zake voorzien in artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens welke bepaling [d]e lidstaten [...] de verlening van elk der in lid 1, sub b [...] bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk [kunnen] stellen van een of meer van de [hieronder in deze bepaling genoemde] voorwaarden.

66. Aangezien voornoemd artikel 13, A, lid 2, sub a, de lidstaten echter niet verplicht om dergelijke maatregelen te nemen, is het feit dat een lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van deze bevoegdheid, niet van invloed op de mogelijkheid om een inrichting met het oog op de verlening van de daarin genoemde vrijstellingen te erkennen.

67. Bovendien moet worden geconstateerd dat geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn voorschrijft, dat de erkenning volgens een formele procedure geschiedt, noch dat zij uitdrukkelijk in nationale fiscale bepalingen wordt voorzien."

Vervolgens oordeelt het Hof dat de voorwaarde van het onder toezicht van een arts verrichten van prestaties die in die casus door Duitsland (in de Duitse wetgeving) werd gesteld buitenproportioneel is:

"70. Uit het antwoord van het Hof op de eerste vraag volgt dienaangaande, dat de voorwaarde dat de prestaties onder toezicht van een arts moeten worden verricht, de grenzen overschrijdt van de beoordelingsvrijheid die de lidstaten overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn genieten, omdat zij ertoe strekt prestaties die onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van paramedische beroepsbeoefenaren worden verricht, van het genot van de vrijstelling uit te sluiten. Het in deze bepaling voorkomende begrip medische verzorging omvat immers niet alleen prestaties die rechtstreeks door artsen of door andere beroepsbeoefenaren in de gezondheidssector onder toezicht van een arts worden verricht, maar ook paramedische prestaties die intramuraal worden verricht onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van personen die niet de hoedanigheid van arts hebben.

71. Hieruit volgt dat een lidstaat de erkenning van inrichtingen met het oog op de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn niet afhankelijk mag stellen van de voorwaarde dat hun paramedische prestaties onder toezicht van een arts worden verricht.

72. In de punten 57 en 58 van het reeds aangehaalde arrest Kügler heeft het Hof hieraan toegevoegd, dat de nationale autoriteiten bij het bepalen van de organisaties die moeten worden erkend als instelling van sociale aard in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, overeenkomstig het gemeenschapsrecht en onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties verschillende elementen in aanmerking dienen te nemen, waaronder het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige, het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten, alsmede het feit dat de kosten van de betrokken prestaties eventueel grotendeels worden gedragen door de ziekenfondsen of andere sociale zekerheidsinstellingen.

73. Zoals de advocaat-generaal terecht in punt 55 van haar conclusie heeft opgemerkt, gelden deze aanwijzingen ook voor de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, wat betreft de erkenning van de in deze bepaling bedoelde inrichtingen."

Tussenconclusie

Ik concludeer uit het voorgaande dat voor erkenning als een dergelijke inrichting in de zin van 132, lid 1, onder b, btw-richtlijn van een (commercieel) laboratorium geen andere eisen kunnen worden gesteld dan die reeds zijn opgenomen in de bepalingen. Voor zover van toepassing is in de Nederlandse wet in artikel 11, derde lid, de voorwaarde gesteld dat er geen winst mag worden beoogd (m.u.v. van exploitatieoverschotten, die worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht)⁶.

In het Besluit van 6 september 2017, BLKB 2017-7334 (laatstelijk gewijzigd bij besluit van 14 december 2018, nr. 2018-12854) "Omzetbelasting. Verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen" is op dit punt het volgende opgenomen:

"Daartoe behoren ook de medische analyses die een zelfstandig functionerend laboratorium op voorschrift van bijvoorbeeld een zorginrichting of een huisarts verricht. Een zodanig laboratorium is een inrichting van dezelfde aard als een ziekenhuis of een centrum voor medische verzorging en diagnose als genoemd in artikel 132, lid 1, punt b, van de btw-richtlijn."

In artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet OB wordt een vrijstelling verleend voor het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen.

Gelet op de tekst van de Nederlandse bepalingen kan een laboratorium geen gebruik maken van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet OB (er is geen sprake van 'in een inrichting opgenomen personen') maar wel vallen onder artikel 11, eerste lid, onderdeel f, in samenhang gelezen met artikel 7, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de daarbij behorende bijlage B, letter b, punt 13.

Ik ga hierna/later in op de voorwaarde van de goedkeuring dat de medische analyse op voorschrift van bijvoorbeeld een zorginrichting of een huisarts moet worden verricht.

Medische handelingen

Door het HvJ zijn een aantal arresten gewezen op het gebied van de medische verzorging. Als het gaat om de vraag of er sprake is van medische verzorging komen een aantal criteria naar voren. Onder andere dat de behandeling een therapeutisch doel moet hebben. Therapeutisch doel is verder uitgewerkt door te spreken van diagnose stellen, bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel van de gezondheid van de mens. Ook preventie valt hieronder. Het is echter opvallend dat het HvJ ook consequent spreekt over medische handelingen⁷ met een therapeutisch doel. Dus niet alle handelingen met een therapeutisch doel vallen onder de vrijstelling, alleen de medische handelingen.⁸

Het begrip medische handelingen is niet verder uitgewerkt. Dit begrip is echter een goede kapstok om handelingen die, hoewel positief voor de gezondheid, niet onder de vrijstelling te brengen omdat het geen medische handelingen / medische diensten zijn.

Nu het begrip medische handelingen niet is uitgewerkt moet het worden uitgelegd volgens spraakgebruik, beoordeeld door de modale consument. Hierdoor zijn handelingen die normaliter niet door een medisch behandelaar worden uitgevoerd, niet vrijgesteld. Hierbij kan gedacht worden aan de prestaties van een sportschool of van een maaltijdleverancier. Beide prestaties zijn bevorderlijk voor een goede gezondheid, maar zijn naar spraakgebruik geen medische handelingen.

⁶ Zie echter ook het commentaar van Maria van Helden in NLF 2019 – 2402: "(...) Ondanks de voorwaarde dat geen winst mag worden beoogd, keurt de staatssecretaris in een besluit goed dat commerciële zorginrichtingen voor de verzorging en verpleging van de in die inrichtingen opgenomen personen gebruik mogen maken van de vrijstelling. Zij kunnen er dus ook voor kiezen de goedkeuring niet toe te passen en 'kiezen' voor btw-heffing, waarbij de toets die Idealmed moest doorstaan, niet wordt aangelegd. Afhankelijk van de uitkomst van de zaak Idealmed is het denkbaar dat deze regelgeving op dit punt aangescherpt zou moeten worden."

⁷ Het HvJ spreekt in C-212/01 (Unterpertinger), ECLI:EU:C:2003:625 en C-307/01 (D'Ambrumenil), ECLI:EU:C:2003:627, over medische diensten.

⁸ Medische handelingen zonder therapeutisch doel vallen niet onder de vrijstelling. HvJ 14 september 2000 nr. C-384/98 (zaak D), ECLI:EU:C:2000:444.

Ook als een medisch geschoold persoon deze handelingen verricht zijn ze in principe niet vrijgesteld. Dat kan anders zijn als ze een onderdeel vormen van de medische handeling met een therapeutisch doel. Bijvoorbeeld een fysiotherapeut die een sportschool exploiteert, is niet vrijgesteld voor deze prestatie. Als echter de fysiotherapeut in het kader van een medische behandeling ook begeleiding geeft in een sportschool, kan dit wel onder de vrijstelling vallen.

Het HvJ heeft aangegeven dat er sprake moet zijn van medische handelingen met een therapeutisch doel. Het gaat ook om de gezondheidskundige verzorging van de mens. Prestaties die niet de patiënt ten goede komen maar de behandelaar van de patiënt, kunnen daarom niet onder de vrijstelling vallen. Dit moet niet te strikt worden uitgelegd. Bijvoorbeeld in het Verigen-arrest⁹ was er sprake van vermeerdering van kraakbeencellen door een laboratorium. Dat laboratorium verrichtte de prestatie in opdracht van de medisch specialist. Het was echter een medische handeling die een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel vormde van de medische behandeling van de patiënt waarvan de ene fase niet kon slagen zonder de andere.

Een POH bij een huisarts verricht in het algemeen medische handelingen die behoren bij de behandeling van de patiënt. Zij vormen een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van de behandeling. Een medisch secretaresse van een maatschap verricht in het algemeen geen medische handelingen bij de patiënt. Zij stelt de behandelaar in staat zijn werk, de behandeling, goed te doen. Haar werk vormt geen wezenlijk inherent en onafscheidbaar deel van de behandeling.

Reeds in het arrest Commissie/Frankrijk (C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12), oordeelde het HvJ in punt 28:

28. In het onderhavige geval maakt het voor de patiënt evenwel geen verschil, of het laboratorium dat het monster neemt, ook de analyse uitvoert of die uitbesteedt aan een ander laboratorium maar wel verantwoordelijk blijft jegens de patiënt, of dat het laboratorium, gelet op de aard van de te verrichten analyse, verplicht is het monster aan een gespecialiseerd laboratorium over te dragen. De verplichting om in dit laatste geval het monster aan een gespecialiseerd laboratorium over te dragen, is noodzakelijk om de patiënt de grootst mogelijke betrouwbaarheid van de analyse te waarborgen.

En in punt 67 van het arrest D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services (C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627):

67 Daarentegen kunnen de regelmatige medische controles die door sommige werkgevers en verzekeringsmaatschappijen zijn ingevoerd, voldoen aan de voorwaarden voor de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bepaalde vrijstelling, mits die controles hoofdzakelijk de voorkoming en opsporing van ziekten tot doel hebben, alsook het toezicht op de gezondheidstoestand van de werknemers of verzekerden. Het feit dat dergelijke medische controles plaatsvinden op verzoek van derden en dat zij tevens de eigen belangen van de werkgevers of verzekeringsmaatschappijen kunnen dienen, belet niet dat die controles kunnen worden geacht de bescherming van de gezondheid als voornaamste doel te hebben.

Ik verwijs in deze ook nog naar punt 68 van het arrest D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, eerder aangehaald:

68 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in deze bepaling neergelegde BTW-vrijstelling geldt voor medische diensten bestaande in:
- het verrichten van medisch onderzoek van personen ten behoeve van werkgevers of verzekeringsmaatschappijen,
- het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, op verzoek van werkgevers of verzekeraars,
- het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid, bijvoorbeeld geschiktheid om te reizen,

⁹ HvJ 18 november 2010 nr. C-156/09 (Verigen), ECLI:EU:C:2010:695.

wanneer die diensten hoofdzakelijk tot doel hebben, de gezondheid van de betrokkene te beschermen.

In het arrest L.u.P. GmbH (C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380) was het uitgangspunt dat de medische analyses op voorschrift van een huisarts werden verricht:

30 Medische analyses die, zoals in het onderhavige geval, worden voorgeschreven door huisartsen in het kader van de zorg die zij verlenen, dragen bij tot het behoud van de gezondheid van de mens omdat zij, zoals iedere preventieve medische verrichting, ertoe strekken de observatie en het onderzoek van patiënten mogelijk te maken nog voordat het noodzakelijk wordt de diagnose van een eventuele ziekte te stellen of deze te behandelen of te genezen.

Daarmee is niet gezegd dat enkel in het geval dat sprake is van voorschrift door een arts (of een andere medisch beroepsbeoefenaar) de vrijstelling kan gelden.

Immers, zoals AG Maduro in punt 35 van zijn conclusie (C-106/05, ECLI:EU:C:2006:155) bij L.u.P. GmbH aangaf:

35. Zij is namelijk in tegenspraak met het standpunt dat het Hof heeft ingenomen in het reeds aangehaalde arrest Commissie/ Frankrijk. In dat arrest heeft het Hof duidelijk vastgesteld dat het voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, geen verschil maakt of „het laboratorium dat het monster neemt, ook de analyse uitvoert of die uitbesteedt aan een ander laboratorium maar wel verantwoordelijk blijft jegens de patiënt, of dat het laboratorium, gelet op de aard van de te verrichten analyse, verplicht is het monster aan een gespecialiseerd laboratorium over te dragen”.²⁹ Met andere woorden, het feit dat een laboratorium de uitvoering van een medische analyse uitbesteedt aan een ander laboratorium, betekent nog niet dat de door het andere laboratorium verrichte analyse buiten de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 13, a, lid 1, sub 2, valt.

Voetnoot 29:

29 - Arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 28. In punt 67 van het reeds aangehaalde arrest D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services is in dezelfde lijn geoordeeld dat het feit dat medische controles van werknemers plaatsvinden op verzoek en onder toezicht van derden, te weten de werkgevers, niet belet dat die controles de bescherming van de gezondheid als voornaamste doel hebben en derhalve zijn vrijgesteld van BTW.

Conclusie

Gelet op het voorgaande concludeer ik dat de vraag of de vrijstelling van toepassing kan zijn geen betrekking heeft op de hoedanigheid van diegene die vraagt om een medische analyse (arts of een andere medisch beroepsbeoefenaar), maar of de medische analyse hoofdzakelijk tot doel heeft de gezondheid van de betrokkene te beschermen.

Ik zie niet in dat bijvoorbeeld een diagnose door een medisch laboratorium naar bijvoorbeeld de ziekte van Lyme wel zou zijn vrijgesteld als dit onderzoek plaats vindt op voorschrift van een arts en niet als een particulier (die ik op één lijn stel met een werkgever of verzekeringsmaatschappij zoals in punt 68 van het arrest D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services hiervóór genoemd) daarom verzoekt. De prestatie van het laboratorium blijft immers exact hetzelfde; enkel de adressant van de uitslag en/of de rekening is anders.

Uitwerking visie 2

5.1-2-e

Volgens mij moet het (lab)onderzoek worden voorgeschreven door een arts. Volgens mij heeft het HvJ uitsluitend voor deze specifieke situatie een oordeel gegeven. Als je hier niet aan vasthoudt krijg je een enorme oprekking van de vrijstelling 132, lid 1, onder b. In het lab van L.u.P vindt geen onderzoek plaats door artsen, maar deze instelling kan desondanks worden gelijkgesteld met een ziekenhuis. Je spreekt slechts van een ziekenhuis als je een instelling hebt waar artsen patiënten dignostiseren en/of behandelen. Om een lab toch als gelijkwaardig onder deze vrijstelling te krijgen, lijkt een verwijzing door een arts mij hier cruciaal. Anders heb je een andersoortige dienst. Straks gaat iedere niet BIG-er onderzoeken voorschrijven in een instelling. Dat is dan

allemaal vrijgesteld. Bovendien gaat het niet alleen om labonderzoek, maar ook om ander van patiënten door niet BIG-ers.

Volgens mij blijkt uit de volgende overwegingen uit L.u.P dat het oordeel van het HvJ uitsluitend ziet op de specifieke situatie dat een arts het labonderzoek voorschrijft.

De Btw-richtlijn kent twee 'medische' vrijstellingen, namelijk: artikel 132, lid 1 **onderdeel b** en **onderdeel c** van de Btw-richtlijn. Voor beide vrijstellingen geldt als eis dat sprake moet zijn van gezondheidskundige verzorging. Voor onderdeel b is daarnaast vereist dat de zorg wordt verleend door een ziekenhuis of een dergelijke instelling. Voor onderdeel c van de Btw-richtlijn is vereist dat de medische verzorging plaats vindt in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat (in Nederland de beroepen genoemd in de Wet BIG).

Onderdeel c is uitgewerkt in 11,1,g Wet OB. Onderdeel b is in Nederland uitgewerkt via 11,1,c en 11,1,f Wet OB, maar deze Wet OB-bepalingen zijn niet richtlijnconform. Voor 11,1,c is geen gezondheidskundige verzorging vereist, maar geldt wel als eis dat sprake is van 'opname'. Dit komt doordat 11,1,c ook een uitwerking is van artikel 132, lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn voor maatschappelijk werk, bejaardenzorg e.d. Artikel 11,1,c is daarmee zowel enger als ruimer dan onderdeel b van artikel 132, lid 1 van de Btw-richtlijn. Vanwege deze verschillen kan de jurisprudentie van het HvJ over de medische vrijstelling niet direct vanuit 11,1,c worden begrepen.

De term 'ziekenhuis', uit onderdeel b van artikel 132, lid 1, Btw-richtlijn lijkt voorbehouden aan instellingen waaraan artsen zijn verbonden die de medische zorg uitvoeren. Een vergelijkbare instelling zal daarom ook dergelijke zorg gekwalificeerd personeel (artsen) moeten verlenen. In een aantal landen volgt deze eis van de zorg door artsen direct uit de nationale wetgeving. Zie hiervoor het arrest Dornier. Deze eis gaat het HvJ echter te ver. Dornier exploiteerde een polikliniek waar gediplomeerde psychologen in dienst van deze stichting psychotherapeutische behandelingen aan patiënten. Als deze diensten vanuit een eigen praktijk waren verricht hadden de psychologen de vrijstelling van artikel 132, lid 1 onderdeel c kunnen toepassen. Het HvJ oordeelt dat onderdeel b vanwege de neutraliteit (dus niet vanwege de uitleg van het begrip 'ziekenhuis' zelf) zo moet worden uitgelegd dat daaronder ook deze zorg valt.

Dit betekent dat onder een ziekenhuis of dergelijke instelling, ook instellingen vallen waar geen artsen werken, maar wel beoefenaars van een (para)medisch beroep als beschreven door de lidstaat (in Nederland 11,1,g; BIG-ers). Deze vrijstellingen van onderdeel b en c lopen gezien het voorgaande deels parallel.

Uit de jurisprudentie van het HvJ volgt echter niet dat de vrijstelling van onderdeel b geldt als er in het geheel geen arts of andere gekwalificeerde beroepsbeoefenaar bij het proces van de gezondheidskundige verzorging van de patiënt is betrokken. Slechts de combinatie van gekwalificeerde beroepsbeoefenaars en gezondheidskundige verzorging leidt er toe dat sprake is van een instelling in de zin van onderdeel b.

Dat deze combinatie vereist is, volgt naar ik meen ook uit L.u.P. In dit arrest voerde een laboratorium onderzoek uit **in opdracht van een arts**. Het laboratoriumonderzoek werd niet uitgevoerd door artsen (o.i.d), maar dit onderzoek had wel een therapeutisch doel. Er was dus sprake van gezondheidskundige verzorging in opdracht van een arts (vanuit dienst praktijkvoering).

Dat het gaat om de combinatie van deze factoren, blijkt volgens mij uit de volgende overwegingen uit L.u.P :

18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, welke voorwaarden krachtens artikel 13, A, van de Zesde richtlijn mogen worden gesteld voor het verlenen van BTW-vrijstelling voor medische analyses die **op voorschrift van huisartsen** worden verricht.

33 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de litigieuze medische analyses worden uitgevoerd buiten de praktijk van de huisarts die deze voorschrijft. In deze omstandigheden moet worden onderzocht of deze analyses onder artikel 13, A, lid 1, sub b, (thans 132, lid 1 onderdeel b) van de Zesde richtlijn kunnen vallen.

55 Gelet op het voorgaande dient de prejudiciële vraag als volgt te worden beantwoord:

– Artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben en die, zoals de analyses in het hoofdgeding, **op voorschrift van huisartsen** worden verricht door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium, onder de in deze bepaling voorziene vrijstelling kunnen vallen als medische verzorging die wordt verleend door een andere, naar behoren erkende privaatrechtelijke inrichting in de zin van deze bepaling.

Voor de vrijstelling van onderdeel b moet daarom sprake zijn van enige bemoeienis van een arts, of een voor de betreffende behandeling bevoegde BIG-er, of beroepsbeoefenaar met daaraan gelijkwaardig niveau. Als je deze combinatie niet eist, krijg je een enorme oprekking van de medische vrijstelling. Iedere zorgverlener die niet aan de voorwaarden van artikel 11,1,g Wet OB voldoet, kan een instelling oprichten, zichzelf daar in dienst nemen, en een beroep doen op de vrijstelling van artikel 132, lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn.

Zie ook: het arrest Wolf-Henning Peters:

29 Met betrekking tot door huisartsen voorgeschreven medische analyses heeft het Hof bovendien verduidelijkt dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet wordt geëerbiedigd indien voor dergelijke medische diensten een btw-regeling zou gelden die verschilt al naargelang de plaats waar zij worden uitgevoerd, terwijl de kwaliteit ervan, gelet op de opleiding van de betrokken dienstverleners, gelijkwaardig is (zie in die zin arrest van 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, punt 32).

29 Moreover, the Court has stated that, it would be contrary to the principle of fiscal neutrality to make medical tests prescribed by general practitioners subject to a different VAT scheme depending on where they are carried out when they are equivalent from a qualitative point of view in the light of the professional qualifications of the service providers in question (see, to that effect, judgment of 8 June 2006,

29 | Der Gerichtshof hat im Übrigen in Bezug auf von praktischen Ärzten angeordnete medizinische Analysen klargestellt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht gewahrt wäre, wenn für solche Leistungen je nachdem, an welchem Ort sie durchgeführt werden, eine andere Mehrwertsteuerregelung gelten würde, obwohl ihre Qualität angesichts der Ausbildung der betreffenden Dienstleistungserbringer gleichwertig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Juni 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, Rn. 32).

Overigens deel ik de mening dat een verwijzing door een arts niet voldoende is. Vereist is dat het onderzoek wordt **voorgeschreven door huisartsen** in het kader van de zorg die zij verlenen. Het onderzoek met dus in het kader van reguliere patiëntenzorg van de huisarts plaatsvinden.

Overigens vermoed ik dat er buiten artsen niet veel BIG-ers zijn die vanuit hun beroep bevoegd/ gekwalificeerd zijn om diagnoses te stellen en daartoe opdracht mogen geven tot bloedonderzoek. In de praktijk zal daarom een arts opdracht moeten geven.

In het kader van de behandeling van de kennisgroepvraag inzake de microbiële diagnostiek (20-210-0006) zijn een aantal vragen opgekomen die in dit memo aan de orde komen.

1) Kan 11-1-g Wet OB ook worden toegepast als er in beginsel sprake is van een 11-1-c Wet OB dienst?

Kan als bij een intramurale dienst artikel 11-1-c dan wel artikel 11-1-f (post b 13) Wet OB niet van toepassing is, de dienst toch worden vrijgesteld als wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 11-1-g Wet OB? Dit zou namelijk tot gevolg hebben dat de mogelijkheid om voorwaarden te stellen die lidstaten hebben krachtens artikel 133 btw-richtlijn (zoals het niet systematisch mogen maken van winst) worden doorkruist. Het gevolg hiervan is dat als in nationale wetgeving bewust een bepaalde groep dienstverleners wordt uitgesloten (bijvoorbeeld omdat er winst wordt gemaakt), toch op grond van een ander wetsartikel de dienst wordt vrijgesteld.

Ik meen dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. Ik leid dit met name af uit het arrest van het HvJ 18 september 2019, C-700/17 (Peters). In dit arrest komen de verschillen en de samenhang tussen de artikelen 132-1-b en 132-1-c btw-richtlijn aan de orde. In de zaak Peters toetst het HvJ aan 132-1-c btw-richtlijn, omdat niet werd voldaan aan de voorwaarden van 132-1-b btw-richtlijn (r.o.23). In r.o. 29 wijst het HvJ erop dat hij reeds in HvJ, 8 juni 2006, C-106/05, (L.u.P) r.o. 32 heeft verduidelijkt dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet wordt geëerbiedigd indien voor dergelijke medische diensten een btw-regeling zou gelden die verschilt al naar gelang de plaats waar zij worden uitgevoerd, terwijl de kwaliteit ervan, gelet op de opleiding van de betrokken dienstverleners gelijkwaardig is. Ik leid hieruit af dat het HvJ de diensten van Peters in eerste aanleg wel beschouwd als diensten die onder onderdeel 132-1-b btw-richtlijn zouden kunnen vallen. Echter dat dit niet wegneemt dat dit niet in de weg staat aan de vrijstelling van onderdeel 132-1-c btw-richtlijn als de dienst wordt verricht door iemand die voldoet aan de voorwaarden als bedoeld in onderdeel 132-1-c btw-richtlijn. Kortom dat deze intramurale dienst kan worden vrijgesteld onder 132-1-c btw-richtlijn ook als niet aan alle voorwaarden van 132 -1-b-btw-richtlijn wordt voldaan; dus ook niet aan de speciale voorwaarden als erkende instelling of de andere voorwaarden uit artikel 133 (zoals het niet systematisch maken van winst) die een lidstaat mag stellen.

Door te toetsen aan 132-1-c btw-richtlijn loopt het HvJ ook niet in het mes dat het neutraliteitsbeginsel een interpretatiebeginsel van secundair recht is¹, dat naar ik meen in casu niet kan leiden tot een vrijstelling bij toetsing aan 132-1-b btw-richtlijn.

Overigens bleek uit het arrest HvJ 13 maart 2014, C-366/12 (Klinikum Dortmund) al dat het mogelijk is om op intramurale diensten de vrijstelling van artikel 132-1-c btw-richtlijn toe te passen. In die zaak ging het om diensten van artsen.

Uit het arrest 6 november 2003, C-45/01(Dornier) r.o. 18-21 en 23 volgt dat ook een instelling die medische handelingen verricht in aanmerking komt voor toepassing van de vrijstelling van 132-1-c btw-richtlijn, als de medisch beroepsbeoefenaars die bij hem in dienst zijn voldoen aan de vereisten van de vrijstelling. De vrijstelling hangt namelijk niet af van de rechtsvorm.

Ook uit de Nederlandse jurisprudentie en dan met name uit het arrest Hoge Raad van 13 juni 2014 ECLI:NL:HR:2014:1374 inzake de maatschap van operatieassistenten en anesthesiemedewerkers leid ik af dat het feit dat sprake is van een intramurale dienst niet in de weg staat aan toepassing van 11-1-g Wet OB (de equivalent van 132-1-c btw-richtlijn). Hoewel de HR in dit arrest met een andere motivering tot dit oordeel komt, ga ik er vanuit dat de toepassing strookt met het arrest Peters van het HvJ. Een kanttekening hierbij is dat de HR hier specifiek de situatie behandelt van een maatschap die niet kwalificeert als instelling als in 132-1-b btw-richtlijn. Het oordeel, strikt bezien, zegt dus niet of een 132-1-b-instelling een beroep kan doen op 132-1-c btw-richtlijn.

Conclusie:

Artikel 11-1-g Wet OB kan van toepassing zijn ook als er in beginsel sprake is van een 11-1-c dan wel 11-1-f (post B13) Wet OB dienst, in het geval dat niet aan alle voorwaarden van artikel 11-1-c dan wel 11-1-f (post B13) Wet OB wordt voldaan. Voor de genoemde vrijstellingsbepalingen geldt

¹ HvJ conclusie AG, C-44/11, Deutsche Bank r.o. 60

dat voor iedere vrijstelling afzonderlijk moet worden getoetst of wordt voldaan aan de voorwaarden van de desbetreffende bepaling. Daarbij lijkt het erop dat uit het arrest Dornier volgt dat ook een instelling een beroep kan doen op de vrijstelling van 11-1-g Wet OB als de medisch beroepsbeoefenaars bij hem in dienst zijn en deze beroepsbeoefenaars voldoen aan de voorwaarden van 11-1-g Wet OB.

2) Wat is het relevante verschil tussen de dienstverlening in het Verigen-arrest en de dienstverlening in het L.u.P-arrest?

Om deze vraag te beantwoorden is het van belang om eerst het onderscheid tussen de beide arresten te maken. Omdat het arrest Peters in deze ook relevant kan zijn, heb ik dat arrest meegenomen in mijn beschouwing.

HvJ 8 juni 2006 C-106/05 L.u.P.

In de zaak L.u.P. ging het om een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht, waarvan de arts-bioloog Scharmann de enige vennoot is. Zij verricht medische analyses, onder meer voor vennootschappen die laboratoria exploiteren waarbij zijn aangesloten de huisartsen die deze analyses hebben voorgeschreven in het kader van de zorg die zij verlenen. Het HvJ beantwoordt de (geherdefinieerde) vraag of artikel 13, A, leden 1, sub b, en 2, van de Zesde richtlijn (thans 132-1-b btw-richtlijn) van toepassing is. In L.u.P. oordeelt het HvJ dat medische analyses die worden uitgevoerd door een privaatrechtelijk laboratorium als in het hoofdgeding aan de orde is en die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben, kunnen vallen onder de vrijstelling van sub b van artikel 13, A, lid 1 van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling voor medische verzorging. Wel moest nog worden getoetst of werd voldaan aan de overige voorwaarden die verbonden zijn aan sub b.

De dienst op zich kwalificeert dus als medische verzorging. Gezien het HvJ opmerkt in r.o.32 wordt die kwalificatie niet beïnvloed door het verschil in intramurale of extramurale dienstverlening.

Omdat de vraag zag op toepassing van de vrijstelling van 132-1-b btw-richtlijn en de nationale rechter zelf al de toepassing van 132-1-c btw-richtlijn heeft uitgesloten en daarover dan geen vraag heeft gesteld, ga ik er vanuit dat het HvJ niet is ingegaan op het eventueel van toepassing kunnen zijn van 132-1-c btw-richtlijn.

HvJ 18 november 2010 Verigen

In de zaak Verigen ging het om de in Duitsland gevestigde biotechnologische onderneming (VTSI) die op het terrein van de weefselweek werkzaam is. Zij onderzoekt, ontwikkelt, produceert en verkoopt technologische procedés voor de diagnose en therapie van weefselziekten bij de mens, in het bijzonder kraakbeenziekten. Het betreft de handelingen van VTSI waarbij chondrocyten worden vermeerderd met het oog op reïmplantatie bij de patiënt, wanneer de ontvangers van de dienst (artsen of ziekenhuizen) in andere lidstaten zijn gevestigd en VTSI hun btw-identificatienummer in haar rekeningen heeft opgevoerd.

Het HvJ beantwoordt in dit arrest de vraag of artikel 13, A, leden 1, sub c, van de Zesde richtlijn (thans 132-1-c btw-richtlijn) van toepassing is op de dienstverlening van VTSI. Gezien de Duitse regelgeving vermoed ik dat de dienst van VTSI niet rechtstreeks onder de Duitse vrijstelling valt en dus ook niet onder 132-1-c btw-richtlijn; namelijk de medische verzorging (stricto sensu). Het HvJ lijkt dit op te lossen door te oordelen dat in casu vast staat dat het procedé van afnemen van kraakbeenmateriaal om daaruit cellen te isoleren die zullen worden vermeerderd en bij een patiënt gereïmplanteerd, in zijn geheel beschouwd, een therapeutisch doel heeft. Dat de door VTSI verrichte specifieke diensten weliswaar alleen een onderdeel vormen van dit procedé in zijn geheel, maar dat zij evenwel een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. Daaruit volgt naar het oordeel van het HvJ dat het isoleren van gewrichtskraakbeencellen uit bij de mens afgenomen kraakbeenmateriaal en de daaropvolgende celvermeerdering voor reïmplantatie voor therapeutische doeleinden „gezondheidskundige verzorging van de mens” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn vormen. Deze uitlegging strookt bovendien met het in dit artikel gestelde doel van vermindering van de kosten voor gezondheidszorg (zie arrest van 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 29).

In zoverre is er dus een onderscheid met het arrest L.u.P., omdat in dat arrest de dienstverlening op zich voldoende was om te kwalificeren als medische verzorging.

Of ook aan de andere voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling van 132-1-c btw-richtlijn is voldaan wordt in het arrest Verigen niet expliciet genoemd². Dat roept de vraag op of de dienstverlener zelf aan alle voorwaarden van 132-1-c btw-richtlijn (en de invulling die Nederland hieraan in artikel 11-1-g Wet OB heeft gegeven) moet voldoen of dat volstaat dat kan worden meegelift op de vrijstelling van de dienstverrichter die de diensten van Verigen heeft ingehuurd. Uit de feiten van het arrest Verigen heb ik niet kunnen herleiden of VTSI voldeed aan de andere voorwaarden.

Uit het dictum in r.o. 32 zou je kunnen afleiden dat de dienst op zich kwalificeert als medische verzorging (objectvereiste) en dat nog moet worden getoetst of wordt voldaan aan de andere voorwaarde van 132-1-c btw-richtlijn, dat de medische verzorging moet zijn verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat (subjectvereiste). Dit zou dan moeten geschieden door de nationale rechter die zou moeten toetsen of wordt voldaan aan de nationaal gestelde voorwaarden. Nu het HvJ hier geen opmerking over maakt blijft boven de markt hangen of de vrijstelling in combinatie met de dienst van de afnemer kan worden vrijgesteld of dat alleen is geoordeeld dat sprake is van een medische verzorging en dat ook getoetst moet worden of de dienstverrichter ook aan de overige voorwaarden van de vrijstelling voldoet.

In het Besluit van 29 maart 2016- BLKB 2016/433M (11-1-g Besluit) wordt in ieder geval onder verwijzing naar het Verigen-arrest er vanuit gegaan dat de dienstverrichter zelf geen medisch beroepsbeoefenaar hoeft te zijn:

"De dienst door een derde (géén medische beroepsbeoefenaar) kan ook gezondheidskundige verzorging van de mens zijn als deze dienst onderdeel is van een medische behandeling die in zijn geheel gezien een therapeutisch doel heeft en deze dienst naar zijn aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel uitmaakt van de medische behandeling waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere."²

Overigens is gezien de beantwoording van het HvJ in de zaak Verigen en Peters het L.u.P. arrest niet achterhaald. De arresten zien op de beantwoording van verschillende artikelen uit de richtlijn.

Uit het arrest HR 19 april 2013 ECLI:NL:HR:2013:BY1252 (medisch tatoeëerder) leid ik af dat de HR de dienst van de medisch tatoeëerder buiten de context van dit procedé niet zou kwalificeren als medisch verzorging, maar dat wel sprake is van een dienst die een onafscheidbaar deel is van het procedé van de ziekenhuisbehandeling waardoor de vrijstelling van 11-1-c/11-1-f toch van toepassing is. Uit het arrest leid ik verder af dat de dienstverrichter zelf niet aan de voorwaarden van de subjecteis hoeft te voldoen maar dat voldoende is dat in samenhang met de afnemer wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 11-1-c/11-1-f Wet OB (hoewel dit arrest ziet op 11-1-c/11-1-f Wet OB). De medisch tatoeëerder is immers zelf geen instelling die aan de voorwaarden van artikel 11-1-c/11-1-f Wet OB voldoet. Door de dienst niet aan de arts te koppelen hoeft niet te worden beantwoord of aan de (subject)voorwaarden van 11-1-g Wet OB wordt voldaan.

HvJ 18 september 2019, C-700/17 Peters

In de zaak Peters ging het om een in klinische chemie en laboratoriumdiagnostiek gespecialiseerde arts die medische verzorgingsdiensten verleent aan een onderneming die laboratoriumwerkzaamheden verricht voor vrijgevestigde artsen, revalidatieklinieken, geneeskundige diensten en ziekenhuizen. Peters heeft een maandelijkse vergoeding van € 6 000 gekregen voor deze diensten die met name bestonden uit medisch onderzoek ten behoeve van concrete medische laboratoriumdiagnoses en medische ondersteuning bij bloedtransfusies in het kader van concrete behandelingen.

² Impliciet kan uit r.o. 28 van het Verigen-arrest wel worden afgeleid dat wanneer wordt voldaan aan het Verigen-criterium de dienstverrichter zelf niet meer aan de vereisten van de beroepsbeoefenaar hoeft te voldoen.

In Peters kwamen in de vraagstelling beide vrijstellingen aan de orde. Daarbij werd in r.o. 23 aangegeven dat 132-1-b btw-richtlijn niet van toepassing is, omdat niet aan alle (door de lidstaat) gestelde voorwaarden was voldaan. Vervolgens kwam de vraag op of dan ook nog een beroep kon worden gedaan op 132-1-c btw-richtlijn. Niet ter discussie stond dat de laboratoriumdiensten als medische verzorging kwalificeerden. Aan het Verigen-arrest is niet getoetst door het HvJ. En ook al zou je gezien het L.u.P. arrest, waar het ook om laboratoriumdiensten ging, verwachten dat de vraag zou worden behandeld over toetsing aan 132-1-b btw-richtlijn, kwam het HvJ in de zaak Peters toch tot het oordeel dat ook aan 132-1-c btw-richtlijn kon worden getoetst.

Conclusie:

Het arrest L.u.P en Verigen zien op toetsing van twee verschillende richtlijn c.q. wettelijke bepalingen. Dit betekent dat L.u.P. niet is achterhaald door Verigen (of Peters). De medische analyse die L.u.P. verricht kwalificeert als medische verzorging. In Verigen kwalificeert de dienst bestaande uit "het isoleren van gewrichtskraakbeencellen en de daaropvolgende vermeerdering ervan met het oogpunt op reïmplementatie voor therapeutische doeleinden door VTSI, als onderdeel van procedé in zijn geheel, waarvan ze een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere," als medische verzorging van de mens.

Hoewel de vraag kan worden gesteld of moet worden voldaan aan de overige voorwaarden van artikel 11-1-g Wet OB in een Verigen situatie, leid ik uit het 11-1-g Besluit af, dat de Staatssecretaris/Belastingdienst ervan uitgaat dat de dienst van de dienstverrichter in combinatie met de dienst van de afnemer moet voldoen aan de voorwaarden van artikel 11-1-g Wet OB. Als we echter van mening zijn dat de dienstverlener ook moet voldoen aan de overige voorwaarden van 11-1-g Wet OB, dan dient in mijn optiek het 11-1-g Besluit te worden aangepast. Daarnaast wordt het Verigen-arrest in Nederland (in ieder geval door de HR) ook toegepast bij toetsing aan de voorwaarden van 11-1-c en 11-1-f (post b13) Wet OB.

3) Wat is de reikwijdte van Verigen arrest

Het arrest Verigen is het enige arrest waarin het HvJ tot het oordeel komt dat een dienst "een onderdeel vormen van dit procedé in zijn geheel, maar dat zij evenwel een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere". De vraag die dan opkomt is of Verigen een bijzonder arrest is waaraan een beperkte uitleg moet worden gegeven. Temeer daar vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd. Een andere benadering is om een ruimere uitleg aan het Verigen-arrest te geven, omdat de uitlegging strookt met het in artikel 13A,1,lid 1, sub c van de Zesde richtlijn gestelde doel van vermindering van de kosten in de gezondheidszorg (hetgeen in nagenoeg alle arresten over 132-1-b en 132-1-c btw-richtlijn wordt aangehaald).

De vraag die moet worden beantwoord is wat wordt verstaan onder "een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel is van een procedé waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere". De term procedé betreft volgens het spraakgebruik een praktisch productieproces zoals een vervaardigingsproces of een bewerkings- of bereidingsmethode. Een procedé heeft betrekking op een specifieke behandeling en niet op de algemene economische activiteit van een dienstverlener. Kortom bij de vraag of de criteria Verigen van toepassing zijn, is het volgens mij van belang dit aspect in het achterhoofd te houden: draagt de dienstverlening bij aan een specifieke prestatie in een later stadium of aan de economische activiteit van de medische beroepsbeoefenaar. In Verigen was daarvan sprake omdat sprake was van één gezamenlijk reïmplantatieproces, waarbij fases van de celfname, celvermeerdering niet feitelijk zonder de andere fases konden worden uitgevoerd.

Voor de situaties in het Verigen-arrest en medisch tatoeëerder-arrest geldt dat sprake is van één procedé. Voor ketenzorg (de organisatie en de coördinatie van multidisciplinaire zorg) slaagde een beroep op het Verigen-arrest in het arrest HR, 17 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:62 niet. De coördinatie van multidisciplinaire zorg als zodanig was niet een inherent en onafscheidbaar deel van een gezondheidskundige behandeling van een patiënt ook al wordt een dergelijke organisatie en coördinatie wezenlijk en wenselijk geacht op het vlak van gezondheidskundige verzorging van de mens. Gezien het ingestelde beroep in cassatie gaat het de Staatssecretaris ook te ver om het procedé uit het Verigen-arrest uit te breiden tot situaties in de gehele keten binnen een

zorgmodule (zie Hof Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 31-03-2020, 10-04-2020, nr. 19/00845, ECLI:NL:RBGEL:2019:2085). In casu ging het daar om de dienstverlening van een medisch pedicure. Anders dan bij Verigen is een geslaagde uitvoering van de overige onderdelen van het behandelplan, door de andere medisch behandelaar, niet afhankelijk van de handelingen van de medisch pedicure. Voor zover kan worden gesproken van het behandelplan als één procedé is het geen procedé waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. Het betreffen zelfstandige handelingen die op zichzelf staan.

In het kennisgroep-antwoorden over Tumorvaccinatie (13-210-0005) en de Car-T cellen (19-210-0009) kwam de kennisgroep tot het oordeel dat op een dienst bestaande uit de bewerking van tumorcellen tot een vaccin met toepassing van Verigen de vrijstelling van artikel 11-1-c Wet OB van toepassing is. In casu kan worden vastgesteld dat de prestatie van X een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé is, zoals aangegeven in de zaak Verigen. X verricht deze prestatie immers geheel naar eigen inzicht en de prestatie vormt een afgerond geheel welke plaatsvindt naast, en niet gelijktijdig met, de activiteiten door het ziekenhuis. Daarnaast moet als vaststaand worden aangenomen dat het procedé van het door het ziekenhuis afnemen van tumorcellen en het door bedrijf X aanpassen van deze tumorcellen, het toevoegen van het vaccin en het opleveren van het eindproduct aan het ziekenhuis en het vervolgens terug inbrengen in de patiënt in zijn geheel beschouwd, een medisch-therapeutisch doel heeft. Bij dit standpunt is de kennisgroep er overigens vanuit gegaan dat de dienstverlener niet hoeft te voldoen aan de voorwaarden van 11-1-c Wet OB, maar dat dit alleen geldt voor de instelling. Dit laatste is gebaseerd op het medisch tatoeëerder arrest.

Bij de bindende adviezen over triage (17-210-0008) en de doktersassistente (17-210-0007) is de kennisgroep terughoudend geweest met de toepassing van het Verigen-arrest. Bij de triage, omdat de werkzaamheden niet een naar hun aard wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel zijn van de medische behandeling van de arts waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. Immers de arts doet de gehele behandeling opnieuw ongeacht hetgeen de triagist heeft gedaan. Bij de doktersassistente is de kennisgroep van oordeel dat de dienstverlening door de assistente niet wezenlijk is voor het slagen van de behandeling door de huisarts. Daarbij zien de gevallen in de betreffende rechtspraak (Verigen en medisch tatoeëerder) op werkzaamheden waartoe de behandelend arts niet in staat is of waarvoor betreffende ondernemers in ieder geval over bijzondere kwaliteiten beschikken. In deze gevallen voegen die ondernemers iets wezenlijks toe aan de behandeling door de arts.

Bij deze laatste kennisgroepantwoorden (waarover voor zover ik weet de rechter zich nog niet heeft uitgelaten) is uitgegaan van een strikte uitleg van de vrijstellingsbepaling.

Omdat het criterium uit het Verigen-arrest nog zeer beperkt is toegepast door HvJ en HR is het moeilijk om te bepalen wat de grenzen zijn bij de uitleg van dit arrest. Dit zal dus van geval tot geval moeten worden beoordeeld, waarbij de keuze moet worden gemaakt tussen een strikte uitleg van het Verigen-arrest en een ruimere uitleg. Wel merk ik op dat het niet toepassen van het Verigen-criterium als direct gevolg heeft dat we in veel gevallen (zoals bij een microbiologisch laboratorium) met de vraag worden geconfronteerd of een ondernemer een gelijkwaardige kwaliteit heeft als een medisch beroepsbeoefenaar o.g.v. de neutraliteit gezien het Solleveld-arrest (HvJ 27 april 2006, C-443/04).

Bij microbiologische analyses van uit via bloed, urine of anderszins van patiënten verkregen monsters door een laboratorium is het de vraag of bij deze dienstverlening onderdeel is van een procedé als bedoeld in het arrest Verigen of dat het stopt bij toepassing van L.u.P. arrest, omdat sprake is van een zelfstandige medische dienst. Hierbij zie ik twee mogelijkheden:

- 1) er is geen sprake van een onderdeel van een procedé, Verigen is niet van toepassing
- 2) er is wel sprake van een onderdeel van een procedé, Verigen is wel van toepassing

Ad 1)

Verigen voerde geen zelfstandige (medische) analyses uit, maar verzorgde slechts een klein, onzelfstandig stukje (celvermeerdering) van één procedé (implantatie) dat verder door artsen werd uitgevoerd. Het gehele procedé vormde een vrijgestelde gezondheidskundige behandeling door een arts en daarom gold dit ook voor het door Verigen uitgevoerde noodzakelijke onzelfstandige stukje (de celvermeerdering).

In dit opzicht was de situatie van L.u.P. anders. L.u.P. voerde als instelling volledige medische analyses uit. Dit deed L.u.P. in opdracht van artsen, waardoor sprake was van een therapeutisch doel c.q. medische verzorging. De analyses van L.u.P. vormden daarbij geen onafhankelijk stukje van één procedé dat werd uitgevoerd door een arts, maar werden als zodanig zelfstandig door het laboratorium uitgevoerd. Daarom voldoet L.u.P. niet aan de eis uit Verigen dat sprake moet zijn van een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. Bij het medisch laboratorium in de voorliggende casus is dat niet anders.

Voor deze keuze pleit dat het HvJ sinds het wijzen van het Verigen arrest, de betreffende rechtsoverweging verder niet heeft toegepast. Ook in de Nederlandse jurisprudentie wordt slecht mondjesmaat gebruik gemaakt van het Verigen-arrest (tot op heden alleen is het Verigen criterium door de Hoge Raad alleen gehonoreerd in het arrest van de medisch tatoeëerder en het arrest over de operatieassistenten). Voor een strikte uitleg pleit dat er in de medische sector nogal wat werkzaamheden zijn die met elkaar samenhangen en op elkaar logischer wijs opvolgen. Dat wil nog niet zeggen dat die werkzaamheden een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van de aan de patiënt verleende zorg vormen waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere. In de zaak van de medisch pedicure is de staatssecretaris in cassatie gegaan in verband met de te ruime uitleg die het Gerechtshof aan het Verigen-arrest geeft.

Ad 2)

De dienst van het laboratorium is een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel van een procedé dat in zijn geheel bestaat in de eerste fase uit het begin van een diagnose en monsterafname door de arts. In de volgende fase voert X een analyse van het monster uit en rapporteert hierover aan de arts. De rapportage wordt in de laatste fase door de arts gebruikt om de diagnose voort te zetten en een eventuele behandeling op te stellen. Zonder de handelingen van het laboratorium kan de arts geen adequate diagnose stellen zodat de fase van behandeling door de arts niet kan slagen zonder de werkzaamheden van het laboratorium.

Voor deze keuze pleit dat de kans reëel aanwezig is dat de rechter zal concluderen dat het Verigen arrest ook op deze situatie van toepassing is. Bovendien draagt het bij aan het doel van deze bepaling dat het de kosten in de zorg betaalbaar houdt. Hoewel dit op zichzelf geen zelfstandig dragend criterium is, sluit ik niet uit dat een rechter dit wel meeneemt in zijn overweging.

Casus Medisch Laboratorium:

Toetst aan artikel 11-1-c Wet OB/ 11-1-f (post b13)

In de voorliggende casus valt het doek al voor de toepassing van de beide vrijstellingsbepalingen omdat niet wordt voldaan aan de voorwaarde dat sprake moet zijn van het niet structureel beogen van winst. Bovendien voldoet het microbiologisch centrum niet aan de voorwaarde van artikel 11-1-c Wet OB dat sprake moet zijn van verzorgen en verplegen van een in een inrichting opgenomen persoon.

Blijft wel de vraag of de vrijstelling van 11-1-f (post b13) kan worden toegepast als er geen sprake is van structureel beogen van winst.

Er wordt voldaan aan de eis van medische verzorging gezien het L.u.P arrest (objectvereiste).

Voor wat betreft het subjectvereiste geldt dat op basis van L.u.P. en in navolging daarvan het besluit 6 september 2017 – BLKB2017-7334 (verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen) volgt dat een zelfstandig functionerend laboratorium die op voorschrift van bijvoorbeeld een zorginrichting of een huisarts preventieve observatie en het preventief onderzoek verricht een inrichting is van dezelfde aard als een ziekenhuis of een centrum voor medische verzorging en diagnose als genoemd in artikel 132, lid 1, punt b, van de btw-richtlijn. Uit de Nederlandse implementatie van artikel 132, lid 1, punt b van de btw-richtlijn blijkt echter niet welke inrichtingen worden erkend; althans niet in een nationale fiscale bepaling. Echter in het arrest Dornier heeft het HvJ geoordeeld dat geen enkele bepaling van de richtlijn voorschrijft dat de erkenning volgens een formele procedure moet geschieden en ook niet dat de erkenning

uitdrukkelijk in nationale fiscale bepalingen is voorzien (r.o.67). In ieder geval mag aan de erkenning niet de voorwaarde worden gesteld dat de medische prestaties onder toezicht staan van een arts (r.o. 68). Bovendien dienen de nationale autoriteiten bij het bepalen van de organisaties die moeten worden erkend als inrichting van dezelfde aard, verschillende elementen in aanmerking nemen, waaronder het algemeen belang van de activiteiten, het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten en het feit dat de kosten van de betrokken prestaties eventueel grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere sociale zekerheidsinstellingen (r.o.72).

Tevens volgt uit het arrest 5 maart 2020 C-211/18 (Idealmed III) dat de gehanteerde prijzen van een particulier ziekenhuis en de omstandigheden waaronder deze tot stand komen (bijvoorbeeld prijzen die worden vastgesteld via een met de overheid gesloten overeenkomst), wel een relevante factor blijft om te bepalen of de zorgdiensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen (r.o.30).

Toets aan artikel 11-1-g Wet OB

Er is voldaan aan de eis van de medische verzorging (objectvereiste).

Gezien het arrest Peters moet worden getoetst of wordt voldaan aan het subjectvereiste. Het moet dan gaan om een gezondheidkundige dienst door een Wet BIG-beroepsbeoefenaar of een beroepsbeoefenaar die een gelijkwaardig kwaliteitsniveau hebben par. 4.1. van het 11-1-g Besluit).

Zoals hiervoor aangegeven zijn er dan twee mogelijkheden.

- 1) Als er van wordt uitgegaan dat het Verigen-arrest niet van toepassing is op de dienstverlening dan zal de dienst van het microbiologisch laboratorium zelfstandig als medische dienst moeten kwalificeren. In dat geval zal de vrijstelling kunnen worden toegepast voor zover de dienstverlening wordt verricht door personeel dat voldoet aan de vereiste beroepskwalificaties. Als hiervan geen sprake is dan is sprake van belaste dienst.
- 2) Als er vanuit wordt gegaan dat het Verigen-arrest wel van toepassing is op deze dienstverlening dan kan ook het deel waarbij sprake is van doorverwijzing door een para(medicus) die voldoet aan de kwaliteitseisen gesteld in het 11-1-g Besluit (subjectieve eis). Dit is alleen anders als het standpunt wordt ingenomen dat de prestaties van het medisch laboratorium zelf aan de subjectieve kwaliteitseisen moeten voldoen. Dan geldt hetgeen onder 1) vermeld staat.

