

Ziekenhuizen, medisch specialisten en facturering

Door mr. J.P. Hulshof en mr. J.P. van Zanten*



36 Nederland telt een kleine 1007 ziekenhuizen. In deze Nederlandse ziekenhuizen zijn circa 6.700 vrijgevestigde medisch specialisten werkzaam. Hier zijn de specialisten niet in loondienst van het ziekenhuis. Zij worden, ook voor de heffing van btw, aangemerkt als zelfstandige ondernemers. Dit heeft tot gevolg dat alle prestaties die tussen het ziekenhuis en de specialisten worden verricht op de eigen btw-merites beoordeeld moeten worden. Daar waar de specialisten niet in loondienst zijn, verricht een ziekenhuis tal van facilitaire diensten voor de specialisten. Te denken valt aan huisvesting, ter beschikking stellen van apparatuur en personeel (verpleegkundigen, poliassistenten) en administratieve diensten. In het verleden bestond een aantal aanschrijvingen/resoluties op grond waarvan de meeste van deze 'facilitaire' diensten aan specialisten konden worden vrijgesteld.¹ Inmiddels zijn de meeste van deze regelingen ingetrokken.² Bovendien zijn taken van ziekenhuizen in de loop der tijd veranderd. In de praktijk speelt dan ook vaker dan voorheen de vraag of een ziekenhuis btw is verschuldigd over diensten die aan specialisten worden verricht en over kosten die aan specialisten worden doorberekend. Een dergelijke vraag kwam onlangs aan de orde bij Gerechtshof 's-Hertogenbosch³, in een geval dat een ziekenhuis de rekening opmaakt en verstuurt aan patiënten en verzekeraars ter zake van de door de medisch specialisten verrichte handelingen. Volgens het hof zijn de aan de specialist doorbelaste kosten, die zien op de administratieve werkzaamheden van een ziekenhuis, belast.

* Mr. J.P. van Zanten is werkzaam als belastingadviseur bij CMS Derks Star Busmann te Utrecht.

Nederlandse factuureverplichting voor ziekenhuizen?

In Nederland is de (vrij gevestigde) medisch specialist over het algemeen aan een ziekenhuis verbonden in-gevolge een toelatingsovereenkomst. Op grond van deze overeenkomst wordt de medisch specialist in dat ziekenhuis toegelaten voor eigen rekening en risico zijn praktijk uit te oefenen op het gebied van zijn specialisme.

Het ziekenhuis maakt op zijn beurt de facturen en verzendt deze voor de behandelingen van zijn patiënten door zijn medisch specialisten. Hiertoe is hij immers sinds 1 februari 2000 verplicht.⁴ De medisch specialist factureert *via* het ziekenhuis. Het staat ziekenhuizen vrij tevens de administratie en het innen van de vergoeding van de patiënt en/of diens verzekeraar te verzorgen. Desgewenst kan een ziekenhuis bij wijze van bevoorschotting de medisch specialist direct diens deel van de vergoeding uitbetalen.

Op de relatie van de medisch specialist en het ziekenhuis zijn meer wetten van toepassing. De hieruit voortvloeiende eisen zijn opgenomen in het model van de toelatingsovereenkomst. In de zogenoemde 'Integratiewet' uit 1998, die destijds gericht was op de totstandkoming van de integratie van medisch-specialistische zorg en ziekenhuiszorg, is de eis gesteld van de integrale bekostiging van het ziekenhuis.⁵ Het uitgangspunt bij de invoering van deze wet was het creëren van een Geïntegreerd Medisch Specialistisch Bedrijf (hierna: GMSB) met het oog op verdere integratie van medisch specialisten in de ziekenhuisorganisatie. Uit de Memorie van Toelichting blijkt onder andere: *'Medisch-specialistische zorg en ziekenhuiszorg zijn voor het overgrote deel onlosmakelijk met elkaar verbonden. Er is sprake van een gezamenlijke taak, waarbij de patiënt centraal staat. Om deze taak goed vorm te geven, is het gewenst dat gekomen wordt tot geïntegreerde organisaties van ziekenhuizen en de daar werkzame medisch specialisten. Ziekenhuisdirecties en medisch specialisten dragen in dergelijke organisaties een gemeenschappelijke verantwoordelijkheid voor integrale zorgverlening, die zij als gelijkwaardige partners samen invullen. Zij hebben gelijkgerichte belangen. De verhouding en de taakverdeling tussen de medisch specialisten en ziekenhuisdirecties worden niet dwingend voorgeschreven.'*⁶

Op grond van de bepalingen van de Integratiewet is in het model van de toelatingsovereenkomst opgenomen dat de medisch specialist zijn honorarium voor verrichte werkzaamheden aan het ziekenhuis declareert. In de Integratiewet is overigens bewust afgezien van een omschrijving van de wijze van facturering en inning.⁷ Deze GMSB had in het licht van de btw mogelijk uit het oogpunt van de modale consument één totaaldienst verricht.

Door de invoering van de Zorgverzekeringswet⁸ zijn de bepalingen over het GMSB van de Integratiewet vervallen. De bepaling dat *'medisch-specialistische zorg wordt verleend door of vanwege het ziekenhuis'* is niet in de Zorgverzekeringswet opgenomen. In de considerans van het model van toelatingsovereenkomst is nog steeds opgenomen dat partijen het wenselijk achten dat een GMSB bedrijf tot stand komt.

Met ingang van 1 februari 2005 is alsnog sprake van één declarabel product: de Diagnose Behandeling Combinatie (DBC).⁹ De DBC gaat eigenlijk uit van het bestaan van het GMSB. Waar voorheen alle behandelingen van een patiënt afzonderlijk werden gedeclareerd, wordt vanaf 1 februari 2005 voor de totale behandeling van een patiënt nu één DBC gedeclareerd. Toch blijven het ziekenhuis en de medisch specialist afzonderlijk btw-ondernemer die ook onderling prestaties verrichten.

Btw-regelgeving: medisch specialisten

De medisch specialisten zijn werkzaam in het ziekenhuis waar zij voornoemde vrijgestelde prestaties verrichten. Voor deze prestaties biedt het ziekenhuis de specialist diverse faciliteiten zoals de terbeschikkingstelling van ruimte, personeel, medische instrumenten en verzorgt hij de administratie en facturering. De vraag is hoe het karakter van dergelijke prestaties in een btw-vrijgestelde praktijk moet worden gezien. De prestaties van medisch specialisten die zij als zodanig verrichten zijn van de heffing van btw vrijgesteld op grond van art. 11 lid 1 letter g ten eerste Wet OB '68.

Btw-regelgeving: ziekenhuizen

Voor ziekenhuizen geldt dat prestaties die zien op het verzorgen en verplegen van personen en de handelingen die daar nauw mee samenhangen, van heffing van btw vrijgesteld zijn op grond van art. 11 lid 1 letter c Wet OB '68, mits daarmee geen winst wordt beoogd. In art. 132 lid 1 letter b Btw-richtlijn is eveneens de ziekenhuisverzorging en medische verzorging door ziekenhuizen vrijgesteld, alsmede de handelingen die daar nauw mee samenhangen. Voor zover de prestaties van een ziekenhuis niet direct bestaan uit het behandelen van zijn patiënten (of handelingen die daar nauw mee samenhangen) zijn de prestaties van btw vrijgesteld indien zij leveringen of diensten zijn van sociale of culturele aard conform art. 11 lid 1 letter f Wet OB '68 jo. art. 7 van en post 13 van de bijlage B Uitvoeringsbesluit '68. Het moet dan gaan om prestaties die door een ziekenhuis 'als zodanig' worden verricht. Uit de wetshistorie valt niet eenvoudig op te maken wat nu precies wordt bedoeld

met 'als zodanig' en ook de Richtlijn biedt geen houvast.

De tegenhangers van art. 11 lid 1 letter f Wet OB '68 lijken in de Btw-richtlijn te zijn opgenomen in art. 132 lid 1 letter g en n. Volgens 'letter g' van dit artikel zijn van btw vrijgesteld: *'[de] diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid [...] door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard worden erkend'*.

Volgens het HvJ hangen leveringen en diensten nauw samen met werkzaamheden van algemeen belang indien deze prestaties hiervoor onontbeerlijk zijn.¹⁰

Wij vragen ons af of art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB '68, voor zover het de prestaties van ziekenhuizen betreft, wel gebaseerd is op art. 132 lid 1 letters g en n van de Richtlijn. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de vrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB '68 voor ziekenhuisprestaties in feite ongewijzigd is overgenomen uit de Wet OB '54. Ook bij aanpassing van de vrijstellingsbepaling aan de Zesde richtlijn in 1979 lijkt voor ziekenhuisprestaties geen inhoudelijke wijziging te zijn beoogd, behalve dat toen een aantal prestaties uitdrukkelijk van de vrijstelling is uitgezonderd vanwege mogelijke concurrentievervalsing. In de Btw-richtlijn is overigens voor lidstaten expliciet de mogelijkheid opgenomen handelingen van ziekenhuizen van btw vrij te stellen die niet vallen onder art. 132 lid 1 letter b Btw-richtlijn, mits deze handelingen ook al voor het in werking treden van de Tweede richtlijn werden vrijgesteld. Dit blijkt uit art. 371 en Bijlage X, Deel B post 7 van de Btw-richtlijn. Voor zover art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB '68 de vrijstelling voor ziekenhuizen verruimt ten opzichte van art. 11 lid 1 onderdeel c Wet OB '68 lijkt de Btw-richtlijn daarvoor wel de mogelijkheid te bieden. Zoals blijkt uit een brief van de Staatssecretaris van Financiën zijn in Nederland uit vrees voor oneerlijke concurrentie bepaalde prestaties van de vrijstelling uitgezonderd.¹¹ In deze brief omschreef de staatssecretaris ook het 'als zodanig'-criterium van art. 7 en de bijlage B Uitvoeringsbesluit OB '68. Volgens de staatssecretaris worden prestaties vrijgesteld *'voor zover die prestaties karakteristiek zijn voor de desbetreffende sociaal-culturele instelling en derhalve gewoonlijk niet door ondernemers in de belaste sfeer worden verricht'*. Volgens de Hoge Raad diende het 'als zodanig'-criterium echter ruimer te worden uitgelegd.¹² In zijn arrest van 21 september 1988 bepaalde de Hoge Raad dat het voeren van de salarisadministratie die uitsluitend dienstbaar was aan jeugd- en jongerenwerk als dienst moest worden aangemerkt die de instelling 'als

zodanig' verrichtte. Zonder sociaal-cultureel van aard te zijn, viel deze prestatie onder de toepassing van de vrijstelling.¹³ De Hoge Raad lijkt deze invulling bij een later arrest te hebben aangescherpt.¹⁴ De Hoge Raad besliste dat de in Nederland opgenomen vrijstelling voor diensten verricht door instellingen voor kinderopvang zich niet uitstrekt tot diensten die bestaan uit het bemiddelen bij het tot stand komen van overeenkomsten tot kinderopvang. Het bemiddelen wordt naar maatschappelijke opvattingen niet begrepen onder de werkzaamheid van kinderopvang. Volgens de Hoge Raad kunnen leveringen en diensten slechts in de vrijgestelde prestatie delen *'indien deze prestaties kunnen worden beschouwd als rechtstreeks behorend tot de werkzaamheden van een instelling voor kinderopvang, dan wel – indien dit laatste niet het geval is – indien deze prestaties uitsluitend dienstbaar zijn aan die activiteiten van belanghebbende welke wel als werkzaamheden van een instelling voor kinderopvang moeten worden gezien'*. Met andere woorden: de prestaties moeten uitsluitend dienstbaar zijn aan de *core business* van de sociaal-culturele instelling.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 5 maart 2010

In deze zaak (nr.08/00467) factureert het ziekenhuis zijn patiënten c.q. hun verzekeraars voor de behandeling door de medisch specialisten. Naast de facturering en de daartoe behorende administratieve werkzaamheden, int het ziekenhuis de vordering bij de patiënt of diens verzekeraar. Ook wordt het salaris van de specialisten onmiddellijk door het ziekenhuis uitbetaald. Het ziekenhuis derft rente doordat op dat moment de vergoeding van de patiënt nog niet zal zijn ontvangen. De kosten voor genoemde werkzaamheden en de gederfde rente rekent het ziekenhuis aan de specialist door in een korting van 1,83 % op het honorarium van de specialisten. Vervolgens vindt jaarlijks een nacalculatie van de opbrengsten en de werkelijke kosten plaats, op grond waarvan het in rekening te brengen percentage wordt aangepast. Volgens het hof kan de bevoorschotting niet worden aangemerkt als een bijkomende dienst van het verrichten van administratieve werkzaamheden en moeten de prestaties worden gesplitst nu de diensten niet in elkaar opgaan. De bevoorschotting is als zelfstandige dienst vrijgesteld op grond van art. 11 lid 1 letter j Wet OB '68. De administratieve werkzaamheden kunnen naar het oordeel van het hof niet worden gekwalificeerd als prestaties die nauw samenhangen met verpleging of verzorging en niet als diensten die onontbeerlijk zijn voor dergelijke prestaties. Het hof overweegt dat de vrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB '68 niet van toepassing is, daar de

administratieve werkzaamheden niet het karakter hebben van prestaties van culturele of sociale aard. Bovendien stuit het beroep op deze vrijstelling af op de bepaling van art. 7 lid 2 letter d Uitvoeringsbesluit OB '68, dat de verzorging van financiële administraties uitzondert van de vrijstelling.

Commentaar

Het hof splitst de werkzaamheden van het ziekenhuis korthedshalve in de afzonderlijke prestaties bevoorschotting en administratieve werkzaamheden. Gelet op het karakter van de werkzaamheden is het de vraag of deze splitsing terecht is. De feiten, zoals die uit de uitspraak van het hof naar voren komen, vertonen zekere gelijkenis met *'factoring'*. Er worden immers op basis van een overeenkomst schuldverderingen 'overgenomen', die vervolgens door het ziekenhuis worden geïnd.¹⁵ Dergelijke prestaties zijn niet in het bijzonder uitgezonderd op grond van art. 7 lid 2 Uitvoeringsbesluit OB '68.

Wat er zij van de door het hof in dezen gemaakte splitsing van prestaties, de vraag resteert of het hof in de onderhavige zaak het beroep op de vrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB '68 niet al te makkelijk terzijde schuift. In art. 7 Uitvoeringsbesluit OB '68 worden als leveringen en diensten van sociale of culturele aard aangewezen de leveringen en diensten verricht door ziekenhuizen, voor zover de diensten niet reeds kunnen worden gerangschikt onder art. 11 lid 1 onderdeel c Wet OB '68. Zoals hierboven beschreven heeft in de Nederlandse praktijk het ziekenhuis de plicht voor de specialisten te factureren. De specialist kan zijn werkzaamheden niet afzonderlijk factureren. In het kader van de DBC-systematiek moet het ziekenhuis deze werkzaamheden op zich nemen. Het lijkt dan ook dat deze werkzaamheden (zoals de HR zegt) behoren tot de werkzaamheden van een ziekenhuis, dan wel – indien dit laatste niet het geval is – dat deze prestaties uitsluitend dienstbaar zijn aan die activiteiten van het ziekenhuis die wel als werkzaamheden van een ziekenhuis moeten worden gezien.

Daarnaast lijkt het hof art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB '68 uit te leggen conform de Btw-richtlijn en dan in het bijzonder in het licht van 'nauw samenhangend met verpleging en verzorging'. Dit is een redenering die opgaat voor art. 11 lid 1 onderdeel c Wet OB '68 maar de vraag is of dat ook geldt voor art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB '68. Uit de wetsgeschiedenis van art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB '68 kan immers worden afgeleid dat deze vrijstelling een eigen toepassingsgebied heeft dat bij de invoering van de Wet OB '68 ongewijzigd is overgenomen uit de Wet op de omzetbelasting 1954. Voor een dergelijke, mogelijk

ruime, vrijstelling voor ziekenhuizen biedt art. 371 Btw-richtlijn ook de mogelijkheid. Daarbij kan ook uit het feit dat de wetgever in art. 7 lid 2 Uitvoeringsbesluit OB '68 expliciet een aantal uitzonderingen op de vrijstelling heeft opgenomen (onder andere voor bepaalde administratieve diensten), worden afgeleid dat dergelijke diensten in beginsel wel onder de vrijstelling vallen.

Het hof oordeelt dat het beroep op deze vrijstelling zou stuiten op de uitzondering van art. 7 lid 2 letter d Uitvoeringsbesluit OB '68. Hierin onderschrijft het hof het oordeel van de rechtbank dat deze administratieve werkzaamheden zozeer overeenkomen met de hierin opgenomen verzorging van financiële administraties, dat deze prestaties op grond van deze bepaling zijn vrijgesteld.

Wij vragen ons af of een ziekenhuis, dat zoals in deze zaak voor zijn medisch specialisten de facturering verricht, de 'financiële administratie' van de specialisten verzorgt. Een financiële administratie ziet ten minste op de boekhouding (met de bijbehorende mutaties van de desbetreffende onderneming), de controle over de algemene administratie, incasso-werkzaamheden, het opstellen van periodieke overzichten per kwartaal en/of kalenderjaar, het verzorgen van de jaarcijfers, het vaststellen van het break-evenpoint, enzovoort. Naar onze mening legt het hof de uitzondering van art. 7 lid 2 letter d Uitvoeringsbesluit OB '68 op dit punt te ruim uit. De activiteiten van het ziekenhuis in kwestie zien in onze visie op prestaties die meer gelijkenis vertonen met factoring. Het oordeel van het hof op dit punt komt ons dan ook niet juist voor.

Conclusie

Vanuit maatschappelijk oogpunt is het ziekenhuis met zijn diverse specialismen een instelling waar men in geval van ziekte terecht kan voor professionele gezondheidszorg. Vanuit dit oogpunt zou het logisch zijn dat het ziekenhuis voor al zijn prestaties aangemerkt zou worden als een (van btw vrijgestelde) ondernemer. In Nederland zijn echter in veel gevallen de medisch specialisten niet in loondienst bij het ziekenhuis, maar werken zij samen met de toelatings-overeenkomst als contractuele basis. Sinds jaar en dag is deze medisch specialist zowel voor de inkomstenbelasting als voor de btw een afzonderlijke ondernemer, wellicht in tegenstelling tot het beeld van de modale consument. Het gevolg van dit stelsel waarbij het ziekenhuis en de specialist privaatrechtelijk en fiscaal gescheiden zijn, is dat de medisch specialist op grond van regelgeving via het ziekenhuis aan de patiënt c.q. zorgverzekeraar declareert voor de door

hem of haar verrichte medische diensten. De verplichte uitbesteding van het declareren leidt, zo blijkt uit voornoemde uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch, tot de heffing van btw over activiteiten die naar onze mening onderdeel vormen van de activiteiten die het ziekenhuis als GMSB verricht. Het is de vraag of het de bedoeling van de (niet fiscale!) wetgever was om destijds bij de invoering van het systeem van declaratie, het ziekenhuis en de medisch specialist gedeeltelijk te betrekken in de heffing van btw. De medisch specialist die zich doorgaans bezighoudt met btw-vrijgestelde prestaties ziet zich hierdoor geconfronteerd met niet aftrekbare btw. Wij denken dat de Wet OB '68 hier mogelijkheden biedt om dergelijke prestaties vrij te stellen en betreuren het dat het hof deze mogelijkheid niet benut heeft.

Noten

1 Hierbij dient met name gedacht te worden aan de brieven van de Staatssecretaris van Financiën van 10 juli 1979, nr. 278/294 en 28 december 1981, nr. 281/20886.

2 Zie het besluit van de Minister van Financiën van 23 augustus 2006, nr. CPP2006/1622M en het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M. Voornoemd besluit van 23 augustus 2006 is verwerkt in en ingetrokken bij het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 februari 2010, nr. DGB2010/270M.

3 Gerechtshof 's-Hertogenbosch, nr. 08/00467, *V-N* 2010/34.11.

4 Voor genoemde datum factureerden de medisch specialisten zelf.

5 De Wet van 24 december 1998 tot wijziging van de Ziekenfondswet en de Wet op de toegang tot ziektekostenverzekeringen in verband met het invoeren van de aanspraak op medisch-specialistische zorg, verleend door of vanwege een ziekenhuis (*Stb.* 1999, 16) is in werking getreden met ingang van 1 februari 2000 (*Stb.* 1999, 271). Deze wet zal hierna worden aangehaald als 'Integratiewet'.

6 *Kamerstukken II 1996/97*, 25 258, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 3.

7 De Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport heeft zich daar niet mee willen bemoeien en daar ook geen uitspraak over willen doen, zo blijkt uit *Kamerstukken I 1998/99*, 25 258, nr. 61b (Nota naar aanleiding van het verslag), p. 3.

8 Wet van 16 juni 2005, *Stb.* 2005, 358, houdende regeling van een sociale verzekering voor geneeskundige zorg ten behoeve van de gehele bevolking (*Zorgverzekeringswet*). Inwerkingtreding: 1 januari 2006 (*Stb.* 2005, 649).

9 De Wet herziening overeenkomstenstelsel zorg trad op 1 februari 2005 in werking (*Stb.* 2005, 42, en *Stb.* 2005, 212). De volledige naam van deze wet is WET van 9 december 2004, *Stb.* 2005, 27, tot wijziging van de Ziekenfondswet, de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten en enkele andere wetten in verband met herziening van het overeenkomstenstelsel in de sociale ziektekostenverzekering alsmede enkele andere wijzigingen (*Wet herziening overeenkomstenstelsel zorg*).

10 HvJ 1 december 2005, C-394/04 en C-395/04 (Ygeia).

11 Zie hiervoor de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 4 mei 1990, WV 90/117, *V-N* 1990/1502 pt. 26. Deze uitzonderingen zijn thans opgenomen in art. 7 lid 2 Uitvoeringsbesluit OB '68.

12 HR 21 september 1988, nr. 25 072, *V-N* 1988/2538 pt. 26.

13 Het voeren van een salarisadministratie is inmiddels uitgezonderd in art. 7 lid 2 Uitvoeringsbesluit OB '68.

14 HR 24 september 2004, nr. 37 137, *BNB* 2005/4 c*.

15 Zie HvJ EG 26 juni 2003, C-305/01 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factory-GmbH*) voor de btw-gevolgen van factoring, hoewel het debiteurenrisico in dezen niet op het ziekenhuis overgaat.