

Vergaderjaar 2006–2007

30 061

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen

Nr. 11

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET NADER VERSLAG

Ontvangen 20 oktober 2006

ALGEMEEN

Met genoegen heb ik kennis genomen van de dank aan de regering door de leden van de fracties van het CDA en de VVD over de uitvoerige beantwoording van de vragen in de nota naar aanleiding van het verslag. Gelet op het feit dat dit wetsvoorstel een einde tracht te maken aan het ongewenste gebruik van belastingbesparende omzetbelastingconstructies leek het de regering inderdaad een goede zaak om de beantwoording in de nota naar aanleiding van het verslag zo uitvoerig en volledig mogelijk te doen zijn. Dit om ervoor te zorgen dat er geen, dan wel zo min mogelijk, twijfel bestaat over doel en strekking van het onderhavige wetsvoorstel en over de te bestrijden constructiegevallen.

Graag zeg ik in dit kader ook de leden van de fractie van de SP dank voor hun aanvullende schriftelijke vragen over de gevolgen van de voorgestelde wijziging van de omzetbelastingvrijstelling voor medische diensten.

COMMUNAUTAIR KADER

In het licht van recente ontwikkelingen hebben de leden van de fracties van het CDA en de VVD nog enkele vragen en opmerkingen. Daarbij wordt verwezen naar een aantal recente uitspraken door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen te Luxemburg (hierna: Hof van Justitie), waaronder het zogenoemde Halifax arrest van 21 februari 2006, zaak C-255/02. Deze leden zien graag een reactie op deze uitspraken. De leden van de genoemde fracties vragen in dit verband voorts of de Zesde BTW-richtlijn (hierna: Zesde Richtlijn) en de daarop gebaseerde nationale Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) in het licht van de genoemde recente arresten van het Hof van Justitie nu al niet voldoende mogelijkheden bieden om het beoogde doel te bereiken. Daaraan verbinden deze leden tevens de vraag of de regering bereid is de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel op te schorten in afwachting van jurisprudentie van de Hoge Raad. Deze leden willen ook graag weten of het onderhavige wetsvoorstel nog wel nodig is en niet ingetrokken kan worden.

Opgemerkt kan worden dat de regering de drie uitspraken van het Hof van Justitie¹, waarin voor het eerst communautair wordt vastgesteld dat het beginsel van misbruik van recht (ook) van toepassing is in de omzetbelasting, heeft verwelkomd en als goed nieuws heeft ervaren. Mede vanwege het feit dat in de fiscale wetenschap en de jurisprudentie steeds werd aangenomen dat het objectieve en economische karakter van de omzetbelasting geen ruimte zou laten voor de toepassing van deze rechtsvindingsmethode, is vorig jaar besloten tot indiening van onderhavig wetsvoorstel. Nu de toepassing van dit beginsel toch ook in de omzetbelasting, en dus ook in Nederland mogelijk blijkt, heeft de regering bezien – genoemde leden vragen daar naar – hoe vooral het Halifax arrest zich verhoudt met het onderhavige wetsvoorstel.

Dit wetsvoorstel omvat enerzijds een goede specifieke regeling die aangrijpt op veel OB-constructies en heeft anderzijds een grote preventieve werking. Tegelijkertijd lijkt het Halifax arrest thans een krachtig wapen aan de Belastingdienst te verschaffen voor een ruim en breed optreden tegen dezelfde OB-constructies. Toepassing van het beginsel van misbruik van recht kan derhalve in beginsel de Belastingdienst in de uitvoeringspraktijk extra middelen geven bij de aanpak van constructies in de omzetbelasting. Het is echter nog niet geheel helder in welke mate dit door het Hof van Justitie geformuleerde algemene beginsel in de Nederlandse praktijk «handen en voeten» kan en zal krijgen. Het eerste richtinggevende oordeel daaromtrent ligt bij de Hoge Raad der Nederlanden. In de voorbije jaren zijn namelijk een aantal belangrijke Nederlandse zaken met OB-constructies geschorst in afwachting van de uitspraak van het Hof van Justitie in de Halifax zaak. Nu dit arrest is gewezen hoopt de regering op een belangrijke en duidelijke uitspraak van de Hoge Raad over de feitelijke toepassing van het leerstuk van misbruik van recht in de omzetbelasting in relatie tot de bestrijding van OB-constructies. De regering hoopt met de te verwachten uitspraak van de Hoge Raad duidelijkheid voor de Belastingdienst te verkrijgen over het toekomstige «speelveld» ter zake van de reikwijdte en toepasbaarheid in de Nederlandse praktijk van dit leerstuk in de omzetbelasting. Pas hierna kan een goede afweging worden gemaakt over de verhouding tussen de feitelijke implicaties voor de Nederlandse praktijk en de relatie daarvan met de onderhavige voorgenomen specifieke wetgeving.

Ervan uitgaande dat er een groot politiek en maatschappelijk draagvlak is voor de doelstelling van de regering om OB-constructies zo effectief mogelijk te bestrijden, kan ter zake van de samenhangende vragen van de genoemde leden het volgende worden opgemerkt. Onder verwijzing naar wat vorenstaand is opgemerkt over de te verwachten uitspraak van de Hoge Raad, meent de regering dat het thans in afwachting van die uitspraak niet opportuun is om reeds nu over te gaan tot intrekking van het onderhavige wetsvoorstel. Wel is er naar de mening van de regering – ook in het licht van de opmerkingen en vragen van de genoemde leden – aanleiding de Voorzitter van de Kamer te verzoeken de behandeling daarvan uit te stellen. Na het afkomen van de bedoelde uitspraak van de Hoge Raad kan dan een nadere afweging worden gemaakt en worden bezien wat de gevolgen zijn. De regering gaat er daarbij tevens van uit dat van het Halifax arrest en het niet-intrekken van het wetsvoorstel een zekere preventieve werking zal (blijven) uitgaan. De (potentiële) gebruikers van OB-constructies zullen zich nu eens teméér bewust zijn van de risico's die verbonden zijn aan het opzetten van deze constructies. In afwachting van een uitspraak door de Hoge Raad is met dit scenario een afgewogen krachtige aanpak van OB-constructies het meest gediend, ook voor de toekomst.

¹ Naast het arrest van het Hof van Justitie zaak C-255/02, Halifax tegen Commissioners of Customs & Excise kunnen in dit kader tevens worden genoemd zaak C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation tegen Commissioners of Customs & Excise, en zaak C-419/02, BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise.

Genoemde leden van de fracties van het CDA en de VVD hebben verder geconstateerd dat op 27 februari 2006 aan Nederland een machtiging is verleend om te mogen afwijken van artikel 11 van de Zesde Richtlijn¹. Zij constateren dat de inhoud van deze beschikking, met betrekking tot de mate waarin de afnemende partij vrijgestelde prestaties levert, afwijkt van het eerdere machtigingsverzoek van 16 september 2004 (opgenomen als bijlage bij de memorie van toelichting). In dit verband vragen deze leden naar de aard van dit verschil, de juridische betekenis van deze beschikking, en de mogelijkheid deze beschikking te zien als een machtiging om het wetsvoorstel in de zin van de beschikking aan te passen.

Hieromtrent kan worden opgemerkt dat het genoemde machtigingsverzoek is ingediend om een juridische basis te verkrijgen om in de Nederlandse wetgeving op het gebied van omzetbelasting te kunnen afwijken van de dwingende bepalingen betreffende de maatstaf van heffing uit de Zesde Richtlijn. Na het indienen van het machtigingsverzoek is in contacten met de EU-Commissie, met andere lidstaten die vergelijkbare machtigingsverzoeken hebben ingediend, en met de Belastingdienst, het machtigingsverzoek nader afgestemd op de omstandigheid dat de in de memorie van toelichting beschreven ontwijkingconstructies een breder bereik kunnen hebben en in voorkomend geval thans al hebben. Ook anderen dan belastingplichtigen, zoals particulieren, bedienen zich ervan en creëren daarmee langs gekunstelde weg een kunstmatig verlaagde omzetbelastingdruk op de aanschaf van investeringsgoederen. Door deze ontwikkeling was een effectieve bestrijding van de beschreven ontwijkingconstructies niet helemaal gewaarborgd. In overleg met de EU-Commissie is daarom formeel verzocht de machtiging enigszins te verruimen, waardoor thans in de desbetreffende definitieve beschikking als voorwaarde met betrekking tot de «afnemende partij» en «de mate van leveren van vrijgestelde prestaties» (en derhalve het daaraan gekoppelde aftrekrecht) de volgende formulering is opgenomen: «de ontvanger heeft geen of bijna geen recht op aftrek».

In dit verband kan voorts nog worden verwezen naar de brief van toenmalig Staatssecretaris van Financiën Wijn van 27 september 2005 (kenmerk WV 2005-00370 U) aan de Voorzitter van de Tweede Kamer. In deze brief, waarin, gelet op de toen nog lopende behandeling van het machtigingsverzoek in Brussel, verzocht werd de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel uit te stellen, is al aangegeven dat getracht werd de machtiging enigszins te verruimen. Verwijzend naar wat vorenstaand is opgemerkt over een nadere afweging ná een uitspraak door de Hoge Raad, zal in geval van het wederom in behandeling nemen van het onderhavige wetsvoorstel een nota van wijziging worden ingediend om de desbetreffende teksten aan te passen aan de gewijzigde formulering in de beschikking.

De juridische betekenis van de beschikking is derhalve – dit als concreet antwoord op de vragen van de genoemde leden – dat deze beschikking Nederland de juridische basis geeft om ter zake af te mogen wijken van dwingende bepalingen uit de Zesde BTW-richtlijn en als zodanig ook als een machtiging het wetsvoorstel in de bedoelde zin bij nota van wijziging aan te passen. Terzijde wordt nog opgemerkt dat de juridische basis voor de beoogde wijziging in de Nederlandse wetgeving inzake de maatstaf van heffing (gebaseerd op de normale waarde) niet langer hoeft te worden gebaseerd op de genoemde machtigingsbeschikking omdat inmiddels een nieuwe Brusselse richtlijn in werking is getreden. De onderhandelingen over deze richtlijn² zijn onlangs afgerond en die richtlijn is direct daarna in werking getreden. Hierdoor zal de onderhavige beoogde wetswijziging rechtstreeks gebaseerd zijn op de Zesde Richtlijn, die door de nieuwe tot stand gekomen richtlijn is gewijzigd. Deze nieuwe richtlijn – waartoe in 2004 onder het laatste Nederlandse voorzitterschap de aanzet

¹ Beschikking van de Raad van 27 februari 2006 waarbij het Koninkrijk der Nederlanden wordt gemachtigd tot toepassing van een maatregel die afwijkt van artikel 11 van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (2006/181/EG), PB L 65/45 van 7 maart 2006.

² Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PbEG L 221).

is gegeven en waarvan de teksten met Nederlandse ambtelijke ondersteuning aan de EU-Commissie zijn voorbereid – geeft de lidstaten, zonder dat daartoe nog een afzonderlijke machtiging nodig is, onder meer de mogelijkheid om onder voorwaarden de «normale waarde» als maatstaf van heffing toe te passen.

WIJZIGING VRIJSTELLING MEDISCHE DIENSTEN

De leden van de SP-fractie stellen een aantal vragen over de wijziging van de omzetbelastingvrijstelling van medische diensten. De regering heeft daarvan met belangstelling kennis genomen. De genoemde leden stellen met name vragen over de vrijstelling van de diensten door pedagogen en psychologen. In dat kader wordt gevraagd of het klopt dat de diensten die in het kader van de gezondheidskundige verzorging van de mens worden verricht door psychologen wel vrijgesteld zijn van omzetbelasting, maar als ze door pedagogen worden verricht niet zijn vrijgesteld. Indien dit het geval is, vragen deze leden, kan dan worden aangegeven wat de reden is van dit verschil. Voorts wordt gevraagd of de regering van mening is dat hier sprake is van een onredelijk verschil en of het onderhavige wetsvoorstel een goede gelegenheid zou zijn om hier verandering in te brengen, mede gelet op de ontwikkelingen op Europees niveau over het toepassingsgebied van de medische vrijstelling. Daarbij vragen deze leden of het verschil in behandeling tot de ongewenste situatie zal leiden dat GGZ-instellingen en jeugdzorginstellingen die veel pedagogen in dienst hebben en vrijgevestigde pedagogen, duurder zullen zijn dan psychologen, ook wanneer zij dezelfde werkzaamheden uitvoeren? Ten slotte wordt gevraagd of het verschil kan leiden tot hogere kosten voor de geestelijke gezondheidszorg doordat niet-BIG-geregistreerde pedagogen, waarvan het aantal zou toenemen door het gebrek aan opleidingsplaatsen voor de registratie GZ-psycholoog BIG, duurder zijn dan de huidige populatie pedagogen waarvan het merendeel via de overgangsregeling BIG-geregistreerd is.

Ook bij de beantwoording van de vragen met betrekking tot de medische vrijstelling zou ik graag willen wijzen op de invloed van actuele jurisprudentie van het Hof van Justitie op onderhavig wetsvoorstel. Zoals reeds eerder is aangegeven is de voorgestelde aanpassing van de medische vrijstelling namelijk uitsluitend ingegeven door arresten van het Hof van Justitie.

In de memorie van toelichting is opgemerkt dat de Hoge Raad in een tweetal zaken heeft besloten prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. In feite staat in deze zaken het antwoord op de vraag centraal of de verwijzing in onze vrijstelling naar de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (hierna: Wet BIG) is toegestaan. Gevraagd wordt namelijk of de vrijstelling ook van toepassing kan zijn op handelingen van een beroepsbeoefenaar, als die *beroepsbeoefenaar* door de betrokken lidstaat is uitgesloten van de omschrijving van (para)medische beroepen. Daarnaast wordt gevraagd of de vrijstelling ook van toepassing kan zijn op handelingen die een (para)medicus verricht, als die *handelingen* geen deel uitmaken van de uitoefening van het door de betrokken lidstaat omschreven (para)medisch beroep. Het Hof van Justitie heeft beide zaken gevoegd – C-443/04 (H.A. Solleveld) en C-444/04 (J.E. van den Hout-van Eijnsbergen) – en op 27 april 2006 arrest gewezen. Het Hof van Justitie komt tot het oordeel dat de medische vrijstelling uit de Zesde Richtlijn de lidstaten een beoordelingsvrijheid verleent om a. de paramedische beroepen, en b. de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaakt van die beroepen, te omschrijven. In de uitoefening van deze beoordelingsvrijheid moeten de lidstaten echter wel het door die bepaling uit de Zesde Richtlijn nagestreefde doel in acht nemen – te weten: waar-

borgen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor medische diensten die worden verleend door personen die in het bezit zijn van de vereiste beroepskwalificaties – en tevens rekening houden met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Het Hof overweegt daarbij dat een nationale vrijstellingsbepaling die een beroepsgroep (of bepaalde specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens) uitsluit van de omschrijving van (para)medische beroepen, slechts in strijd is met dat doel en dat beginsel voor zover de desbetreffende behandelingen zouden zijn vrijgesteld van omzetbelasting indien zij door elk ander erkend (para)medisch beroep werden uitgevoerd, hoewel zij, wanneer zij door een andere beroepsgroep worden verleend, gelet op de beroepskwalificaties van deze laatste, van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht.

Het Hof erkent hiermee in feite de ruimte en vrijheid voor lidstaten om verschillende beroepsgroepen onderscheidend te behandelen voor de omzetbelasting. Dit geldt zelfs indien de activiteiten van deze beroepsgroepen elkaar raken of overlappen. Daarbij ligt de grens daar waar er ondanks het verschil in beroepskwalificaties sprake is van een dienstverlening van gelijkwaardige kwaliteit. Gelet op deze stringente voorwaarde zal de mate waarin een vrijstelling voor een bepaalde beroepsgroep verlengd moet worden tot bepaalde diensten van een andere beroepsgroep de facto dus zeer beperkt zijn. Dit zal vooral om casuïstiek gaan waarover het moeilijk is in algemene zin uitspraken te doen.

De inderdaad verschillende behandeling van psychologen en pedagogen past in haar algemeenheid in deze jurisprudentie. Het gaat immers om beroepsgroepen met een verschillende opleiding. Dit ligt anders waar deze beroepsgroepen diensten verrichten in het kader van het in de Wet BIG geregelde beroep van gezondheidszorgpsycholoog (hierna: GZ-psycholoog). De tweejarige postdoctorale opleiding tot het beroep van GZ-psycholoog staat in beginsel namelijk open voor afgestudeerde psychologen en pedagogen. De diensten van deze in de Wet BIG genoemde GZ-psycholoog zijn van rechtswege vrijgesteld van omzetbelasting, ongeacht of het om in origine pedagogen of psychologen gaat. Psychologen die niet kiezen voor deze opleiding, of daarvoor niet in aanmerking komen, zijn voor bepaalde dienstverlening eveneens vrijgesteld van omzetbelasting. Dit vanwege het feit dat de Wet OB naast de beoefenaren van beroepen uit de Wet BIG, de diensten door psychologen en tandtechnici afzonderlijk vermeldt in de betreffende vrijstellingsbepaling. Voor de diensten door pedagogen bestaat een dergelijke afzonderlijke vermelding niet en hun diensten zijn dus niet vrijgesteld van omzetbelasting. Ik teken hierbij nog wel aan dat het ook niet zo is dat op dit moment alle diensten van psychologen zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Zo moet het bij voorbeeld gaan om diensten die de psycholoog als zodanig – lees: in het kader van hun specifieke deskundigheid binnen de individuele gezondheidszorg – verricht. Als een psycholoog bijvoorbeeld optreedt als mediator of docent kan deze dienstverlening niet onder de huidige medische vrijstelling worden gerangschikt.

Dit alles neemt niet weg dat de vraag gesteld kan worden in hoeverre de huidige afbakening van de (para)medische vrijstelling nog adequaat is gezien de steeds groter wordende verscheidenheid aan medische beroepen en opleidingen. Samen met het ministerie van VWS wordt hierthans naar gekeken. Uiteraard zal daarbij tevens rekening worden gehouden met de uitspraken die de Hoge Raad zal doen in de eerder genoemde zaken. Daarbij past overigens wel de kanttekening dat iedere afbakening van medische beroepsgroepen in zekere zin als arbitrair kan worden ervaren of problemen met zich mee zal brengen. Dit kan zich met name doen voelen als verschillende beroepsbeoefenaren min of meer vergelijkbare activiteiten verrichten.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de SP-fractie over de hogere kosten voor de geestelijke gezondheidszorg en de vraag of GGZ-instellingen en jeugdzorginstellingen die veel pedagogen in dienst hebben duurder zullen zijn dan psychologen, merk ik op dit moment op dat de meeste instellingen in de GGZ grote tot zeer grote organisaties zijn waar (bijna) alle hulpverleners in vast dienstverband werkzaam zijn. In deze instellingen zelf werken naar alle waarschijnlijkheid relatief veel niet-BIG-geregistreerde pedagogen en psychologen. Deze hulpverleners zijn namelijk veelal bezig met een stage voor het verkrijgen van een registratie als GZ-psycholoog en werken als zodanig in dienstverband. De diensten van deze instellingen zijn doorgaans vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting op grond van artikel 11, eerste lid, letters c, d of f, van de Wet OB. Daarnaast zijn er de laatste jaren enkele relatief grote netwerkorganisaties ontstaan van zogeheten vrijgevestigden die als collectief van vrijgevestigden een toelating als zorginstelling hebben aangevraagd. Dit biedt voor deze vrijgevestigden een aantal voordelen, onder andere de vaste, deels hogere, tarieven van de eerdergenoemde instellingen. Er wordt daarbij uitgegaan van de standaard CTG-tarieven voor GGZ-instellingen. Het aantal psychologen dan wel pedagogen dat deze instellingen in dienst hebben is daarbij geen factor van belang. Voorts is het in de praktijk zo dat het overgrote deel van de vrijgevestigde psychologen en pedagogen die er in slagen een contract af te sluiten met een zorgkantoor of zorgverzekeraar BIG-geregistreerd zijn. In deze instellingen zelf werken daarentegen naar waarschijnlijkheid relatief meer niet-BIG-geregistreerde pedagogen en psychologen. Deze hulpverleners zijn namelijk veelal bezig met een stage voor het verkrijgen van een registratie als GZ-psycholoog en werken als zodanig in dienstverband. Er zijn zodoende weinig niet-BIG-geregistreerde pedagogen en psychologen daadwerkelijk als vrijgevestigde werken op basis van de AWBZ of ZVW. Bij de vrijgevestigde pedagogen en psychologen die zich op de markt voor zelfbetalers richten valt te verwachten dat er een veel groter deel niet-BIG-geregistreerden werkzaam is. Deze psychologen en pedagogen vinden immers in de AWBZ en ZVW-gefinancierde zorg geen emplooi en richten zich derhalve op andere markten.

De Minister van Financiën,
G. Zalm