

LJN: BU6734, Rechtbank Haarlem , 10/5636

Datum 27-09-2011

uitspraak:

Datum 05-12-2011

publicatie:

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Eerste aanleg - meervoudig

Inhoudsindicatie: Eiseres, een maatschap waarvan de maten tegen vergoeding aan de maatschap werkzaamheden verrichten in ziekenhuizen, is ondernemer in de zin van de omzetbelasting omdat de maatschap zich presenteert als zelfstandige entiteit en een eigen fiscaal bestaan leidt. De door de maten verrichte prestaties, vallen niet onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, aanhef en onder c van de Wet OB.

Vindplaats(en): Rechtspraak.nl

Uitspraak

RECHTBANK HAARLEM

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Zaaknummer: AWB 10/5636

Uitspraakdatum: 27 september 2011

Uitspraak in het geding tussen

[X], gevestigd te [Z], eiseres,
gemachtigde: J.J.H. Gortzak

en

de inspecteur van de Belastingdienst/[P], verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Verweerder heeft aan eiseres over het tijdvak 1 november 2007 tot en met 31 december 2007 een naheffingsaanslag (aanslagnummer [NUMMER A]) omzetbelasting opgelegd van € 7.058, alsmede bij beschikkingen een verzuimboete van € 705 en heffingsrente van € 558.

1.2. Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 25 september 2010 de naheffingsaanslag omzetbelasting en de beschikking heffingsrente gehandhaafd en de boete verminderd tot nihil.

1.3. Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld.

1.4. Verweerder heeft op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 2 september 2011. Namens eiseres is verschenen gemachtigde voornoemd, bijgestaan door [B] en [C]. Namens verweerder zijn verschenen J.P. van der Meer en drs. A.E.M. Luijten.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Eiseres is op 1 oktober 2007 opgericht. Eiseres bestond ultimo 2007 uit vier maten.

2.2. Blijkens het derde lid van artikel 1 van de maatschapovereenkomsten brengen de maten hun volledige arbeid en kennis in de maatschap in.

2.3. De maten zijn operatieassistenten en anesthesiemedewerkers. Eén maat houdt zich bezig met managementwerkzaamheden in ziekenhuizen. De maten werken op basis van korte overeenkomsten bij diverse ziekenhuizen. De duur van deze overeenkomsten varieert van een maand tot een jaar.

2.4. Een opdrachtoverkomst zoals afgesloten met het Academisch Medisch Centrum te Amsterdam in augustus 2010 vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

“OPDRACHTOVEREENKOMST

De ondergetekenden:

1. [X], (...) hierna te noemen “Opdrachtnemer”
(...)

Artikel 1: Werkzaamheden

Mw. [A] zal, in haar hoedanigheid van zelfstandige operatieassistent en vennoot van de maatschap/vennootschap, [X], (...), gemiddeld een aantal dagen per maand (para)medische werkzaamheden voor opdrachtgever verrichten, (...)

(...)

Artikel 4: Uitvoering werkzaamheden

1. Mw. [A] zal de overeengekomen werkzaamheden geheel naar eigen inzicht en zonder toezicht of leiding van de opdrachtgever verrichten. Mw. [A] bepaalt bovendien zelf haar werktijden, met dien verstande dat de overeengekomen werkzaamheden tijdig en naar behoren zullen worden uitgevoerd.

2. Mw. [A] is verantwoordelijk voor de juiste uitvoering van de werkzaamheden en zal die werkzaamheden in beginsel ook persoonlijk verrichten. Mw. [A] is evenwel gerechtigd om onderdelen van de opdracht onder haar verantwoordelijkheid en voor haar kosten en risico aan derden uit te besteden, mits daarvoor van tevoren met de opdrachtgever overleg is gevoerd en de opdrachtgever daarmee heeft ingestemd.

(...)

Artikel 6: Facturering

[X] factureert in opdracht van de opdrachtnemer maandelijks op basis van een schriftelijk gespecificeerd overzicht (...)

2.5. In 2007 zijn de opdrachtovereenkomsten voorzien van het logo van eiseres.

2.6. De kosten voor een operatieassistent zijn € 55,00 per uur en de kosten voor een anesthesieverpleegkundige zijn € 60,00 per uur. Eiseres factureert aan de ziekenhuizen de uren die de maten hebben gewerkt. Blijkens de facturen dienen deze aan eiseres betaald te worden. De facturen zijn in 2007 eveneens voorzien van het logo van eiseres.

2.7. Eiseres heeft in haar hoedanigheid van maatschap voor anesthesie, operatieassistenten en managementwerkzaamheden een aansprakelijkheidsverzekering afgesloten bij Nationale-Nederlanden.

2.8. De Belastingdienst heeft bij eiseres een boekenonderzoek ingesteld om te beoordelen in hoeverre er sprake is van ondernemerschap voor de omzetbelasting van eiseres en indien dit bevestigend wordt beantwoord, te onderzoeken in hoeverre sprake is van belaste prestaties over de periode 1 november 2007 tot ultimo 2008. Naar aanleiding van dit rapport is de naheffingsaanslag opgelegd.

3. Geschil

3.1. In geschil is of eiseres is aan te merken als ondernemer in de zin van artikel 7, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB).

Indien eiseres is aan te merken als ondernemer, is in geschil of de prestaties van eiseres zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet OB dan wel artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de Wet OB.

3.2. Eiseres stelt zich op het standpunt dat zij niet is te kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting.

Eiseres is voorts van mening dat de door haar verrichte prestaties op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, ten eerste, van de Wet OB zijn te kwalificeren als gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van een (para)medisch beroep en daarmee vrijgesteld zijn van omzetbelasting. Er is geen sprake van het uitlenen of detacheren van personeel.

Voorts stelt eiseres zich op het standpunt dat de prestaties van eiseres zijn vrijgesteld op grond van artikel 132, eerste lid, van de Btw-richtlijn omdat de handelingen kunnen worden gekwalificeerd als handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging.

Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vernietiging van de naheffingsaanslag en de beschikking heffingsrente.

3.3. Verweerder stelt zich op het standpunt dat eiseres kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting en dat haar prestaties niet zijn vrijgesteld.

Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. Ingevolge artikel 7, eerste lid, van de Wet OB is een ondernemer een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.

4.2. Eiseres is een maatschap. De maten van de maatschap verrichten werkzaamheden in ziekenhuizen. De maatschap presenteert zich op een eigen website als een collectief waar een ziekenhuis terecht kan indien men een tekort aan personeel heeft. Via deze website biedt eiseres haar diensten aan tegen een vergoeding. Als opdrachtnemer in de opdrachtovereenkomsten staat steeds de maatschap genoemd. Dat dit niet de intentie zou zijn, zoals eiseres stelt, wordt tegengesproken door hetgeen de maat van eiseres, dhr. [B] zelf ter zitting naar voren heeft gebracht. Namelijk dat de ziekenhuizen in verband met de continuïteit geen zaken wilde doen met zzp'ers, maar alleen met een collectief. De opdrachtovereenkomsten zijn voorts voorzien van de naam, het adres en het logo van de maatschap, net als de facturen. Vervolgens factureert de maatschap voor de verrichtte werkzaamheden. Vermeld staat het bankrekeningnummer van de maatschap. Voor alle maten worden standaardtarieven gerekend en er is geen sprake van individuele prijsafspraken per maat. Voorts stelt de maatschap jaarlijks een jaarrekening op. De rechtbank is van oordeel dat, gelet op het vorenstaande, het de maatschap is die zich in het maatschappelijk verkeer presenteert, met name tegenover de ziekenhuizen, als een entiteit, die zelfstandig is en een eigen fiscaal bestaan leidt (vgl. TC 28 november 1977, BNB 1978/89). Aan het vorenstaande doet niet af dat wellicht ook ieder van de maten als ondernemer in de zin van de Wet OB is aan te merken dan wel dat de maten feitelijk de werkzaamheden verrichten en de contacten met de opdrachtgever onderhouden. Eiseres is daarom aan te merken als ondernemer als bedoeld in artikel 7, eerste lid, van de Wet OB.

4.3. Voorts is tussen partijen in geschil of de door eiseres verrichte prestaties op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, ten eerste, van de Wet OB moeten worden gekwalificeerd als gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van een (para)medisch beroep, zodat de prestaties vrijgesteld zijn van omzetbelasting.

4.4. In het arrest van 6 november 2003, zaak C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: Hof van Justitie) het volgende overwogen:

"47. Zoals de advocaat-generaal verder terecht heeft opgemerkt in de punten 44 tot en met 46 van haar conclusie, is het criterium ter afbakening van de toepassings sfeer van de beide vrijstellingen in artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn niet zozeer de aard van de prestatie als wel de plaats waar de prestatie wordt verricht. Het Hof heeft immers geconstateerd, dat krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, moeten worden vrijgesteld prestaties die zich uitstrekken tot een breed gebied van medische verzorging in instellingen die een maatschappelijk doel nastreven, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid, terwijl hetzelfde lid, sub c, betrekking heeft op de vrijstelling van prestaties die extramuraal in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverstrekker worden verricht (arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald, punt 33). Weliswaar heeft het Hof in dat arrest geconcludeerd, dat de vrijstelling voor in samenhang met de in artikel 13, A, lid 1, sub c bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens geleverde goederen niet kan worden gerechtvaardigd met een beroep op het bepaalde sub b, doch deze uitlegging vloeit met name voort uit het feit, dat laatstgenoemde bepaling ziet op naar behoren erkende inrichtingen die maatschappelijke doeleinden nastreven en uitdrukkelijk voorziet in de vrijstelling van handelingen die nauw verband houden met medische verzorging, hetgeen niet kan worden gezegd van artikel 13, A, lid 1, sub c.

48. Voorts moet worden geoordeeld dat, gelet op het doel van vermindering van de kosten van de gezondheidszorg, het begrip „medische verzorging” in artikel 13, A, lid 1, sub b, veeleer ruim moet worden uitgelegd (zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 23). Daarbij is wel van belang, dat de onder dit begrip vallende prestaties, evenals die welke onder het in datzelfde lid, sub c, voorkomende begrip „gezondheidskundige verzorging van de mens” vallen, tot doel hebben de

diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen (arresten D., reeds aangehaald, punt 18, en Kügler, reeds aangehaald, punt 38). Tussen partijen is niet in geding, dat de door gediplomeerde psychologen intramuraal verstrekte behandelingen voldoen aan de voorwaarde dat zij een therapeutisch doel nastreven.

49. Tot slot moet worden geconstateerd dat deze uitlegging van het begrip „medische verzorging” in artikel 13, A, lid 1, sub b, het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigt, omdat paramedische prestaties, evenals behandelingen door gediplomeerde psychologen, van BTW zijn vrijgesteld ongeacht de plaats waar zij worden verricht.

50. Uit de voorgaande overwegingen vloeit voort, dat de term „medische verzorging” in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat hij alle in dit lid, sub c, bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens omvat, met name de prestaties die worden verricht door personen die niet de hoedanigheid van arts hebben doch die paramedische diensten leveren zoals psychotherapeutische behandelingen door gediplomeerde psychologen.”

4.5. Uit het onder 4.4 aangehaalde arrest leidt de rechtbank af dat niet artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet OB de relevante bepaling is, maar artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de Wet OB. Specifiek dient de vraag te worden beantwoord, of de diensten van eiseres als medische verzorging of als nauw samenhangende diensten kunnen worden aangemerkt.

4.6. Ingevolge artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet OB zijn onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden van de belasting vrijgesteld: het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen;

4.7. In het onder 4.4 aangehaalde arrest heeft het Hof van Justitie voorts het volgende overwogen:

“34. In casu staat vast, dat de in de polikliniek van Dornier door gediplomeerde psychologen verstrekte psychotherapeutische behandelingen in het algemeen prestaties zijn die voor de betrokken patiënten een doel op zich vormen en geen middel om zo goed mogelijk van andere prestaties te kunnen profiteren. Aangezien deze behandelingen geen bijkomende behandelingen bij ziekenhuisverpleging of medische verzorging zijn, vormen zij geen „handelingen die [...] nauw samenhangen” met de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vrijgestelde prestaties.”

4.8. Nu de diensten van eiseres voor de patiënt van het ziekenhuis geen doel op zich vormen maar een in beginsel onontbeerlijk onderdeel van de medische verzorging binnen het ziekenhuis, zijn deze niet als medische verzorging of verpleging aan te merken. Het is van belang of deze diensten zijn aan te merken als nauw met de medische verzorging of verpleging samenhangende diensten.

4.9. In het arrest van 14 juni 2007, zaak C-434/05, Horizon College, heeft het Hof van Justitie de volgende, cumulatieve voorwaarden geformuleerd die aan nauw samenhangende diensten worden gesteld:

– zowel die hoofdprestatie als de daarmee nauw samenhangende terbeschikkingstelling wordt verricht door de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn bedoelde lichamen, in voorkomend geval rekening houdend met de voorwaarden die de betrokken lidstaat krachtens artikel 13, A, lid 2, sub a, van die richtlijn eventueel heeft gesteld,
– die terbeschikkingstelling van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instelling verzorgde en dus aan haar studenten verstrekte onderwijs, en
– die terbeschikkingstelling niet in hoofdzaak ertoe strekt, extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van een handeling die verricht wordt in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen die aan de btw zijn onderworpen.”

4.10. De in 4.9 onder het derde streepje geformuleerde voorwaarde betreft een specifieke uiting van het beginsel van fiscale neutraliteit dat zich er vooral tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, vanuit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld. Nu de diensten van eiseres, waarbij zij het ziekenhuis voorziet van anesthesiemedewerkers of operatieassistenten, in directe mededinging worden verricht met commerciële ondernemingen die aan btw zijn onderworpen, zijnde uitzendbureaus die ook anesthesiemedewerkers of operatieassistenten aan ziekenhuizen ter beschikking stellen, voldoet eiseres in ieder geval niet aan deze derde voorwaarde. Gelet hierop kunnen de diensten van eiseres niet als nauw samenhangende diensten worden gekwalificeerd. De vrijstelling is daarom niet van toepassing op de diensten van eiseres.

4.11. Voor zover eiseres een beroep doet op het gelijkheidsbeginsel, omdat zzp'ers wel onder de

vrijstelling vallen en zij niet, slaagt dit beroep niet. Nog daargelaten of het standpunt van eiseres juist is, bevinden zzp'ers zich feitelijk en rechtens niet in dezelfde omstandigheden als eiseres, zodat van gelijke gevallen geen sprake is.

4.12. Het beroep tegen de beschikking heffingsrente heeft eiseres niet afzonderlijk onderbouwd. Omdat de beroepsgronden tegen de naheffingsaanslag geen doel treffen, zal het beroep tegen de beschikking heffingsrente eveneens ongegrond worden verklaard.

4.13. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

5. Proceskosten

De rechtbank ziet bij deze uitkomst van de procedure geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling of vergoeding van het griffierecht.

6. Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.E. Keulemans, voorzitter, mr. A.J. Roke en mr. A. van Dongen, rechters, in tegenwoordigheid van E. Hoekman, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 27 september 2011.

Afschrift verzonden aan partijen op:

De rechtbank heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te Amsterdam (belastingkamer), Postbus 1312, 1000 BH Amsterdam.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
- c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
- d. de gronden van het hoger beroep.