



Loyens & Loeff  
T.a.v. Mevrouw A. Tisser  
Postbus 2888  
3000 CW ROTTERDAM

**Grote  
Ondernemingen  
Noordwest**

Kingsfordweg 1  
1043 GN Amsterdam  
Postbus 58944  
1040 EE Amsterdam  
belastingdienst.nl

**Contactpersoon**

mr. R.B. Bruins Slot  
*Vaktechnisch coördinator  
Omzetbelasting en  
Assurantiebelasting*

M 06 52 77 97 44  
rb.bruins.slot@  
belastingdienst.nl

**Datum**

6 september 2024

**Uw kenmerk**

53057865 Btw-behandeling  
transformatiegelden

**Bijlage(n)**

1

Betreft: Btw en transformatiegelden / ZVW domein

Geachte mevrouw Tisser,

In het Integraal Zorg Akkoord (IZA) van september 2022 hebben een aantal partijen<sup>1</sup> in de zorg afspraken gemaakt ten behoeve van het toegankelijk en betaalbaar houden van de zorg in de toekomst. Overeengekomen is dat een brede transformatie in de zorg nodig is. Eén van de uitgangspunten van het IZA is het 'gelijkgericht' inzetten van zogenoemde transformatiemiddelen bij 'impactvolle transformaties' door zorgverzekeraars op basis van criteria die van tevoren zijn opgesteld door deze partijen. Om deze transformatie van de zorg te faciliteren, wordt door de Rijksoverheid een bedrag van EUR 2,8 miljard beschikbaar gesteld (transformatiegelden) voor de periode 2023 tot en met 2027.

Hierdoor ondergaat de zorg ingrijpende veranderingen, waarbij de beschikbaar zijnde transformatiegelden een cruciale rol spelen in het realiseren van vernieuwingen en verbeteringen in de zorgverlening. Deze gelden worden ingezet om zorgorganisaties te ondersteunen bij het ontwikkelen van nieuwe werkwijzen en het implementeren van innovatieve zorgconcepten. In dit proces is het belangrijk om inzicht te hebben in de fiscale implicaties voor de omzetbelasting op de uitgeoefende transformatiegelden.

Zorgverzekeraars Nederland<sup>2</sup>, vertegenwoordigd door hun adviseur Loyens & Loeff, heeft diensgevolge de Belastingdienst gevraagd of de transformatiegelden in de relatie tussen de zorgverzekeraar en de zorgaanbieder (ZVW-domein) belast zijn met btw. Deze vraag is relevant, omdat het antwoord op die vraag impact kan hebben op de omvang van beschikbare transformatiegelden.

**Inleiding**

Hierna gaan wij in op de vraag en geven enkele aandachtspunten voor de heffing van omzetbelasting in het kader van de zorgtransformaties die het gevolg zijn van de afspraken in het Integraal Zorgakkoord. De doelstelling is daarbij dat wij een algemene lijn geven, zodat zorgaanbieders en verzekeraars de mogelijke btw-gevolgen kunnen vaststellen, het liefst zonder dat elke zorgaanbieder hierover met zijn eigen belastinginspecteur in vooroverleg moet treden.

<sup>1</sup> O.a. Zorgverzekeraars Nederland, het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, de Nederlandse Zorgautoriteit, een groot aantal overkoepelende organisaties van ziekenhuizen, de geestelijke gezondheidszorg en ouderenzorg

<sup>2</sup> Gezien de vragensteller wordt in deze brief alleen uitgegaan van zorgverzekeraars.



Deze brief bevat geen standpunten ten aanzien van de btw-gevolgen van individuele door zorgverzekeraars goedgekeurde transformatieplannen. Gelet op de inhoudelijke diversiteit van deze reeds goedgekeurde en nog te verschijnen transformatieplannen, alsmede de vrijheid die de bij de zorgtransformatie betrokken partijen hebben om de (door)verdeling van de beschikbaar gemaakte financiële middelen daarbinnen onderling in te richten, is het niet mogelijk om op voorhand categorisch de gevolgen voor de heffing van omzetbelasting van elk denkbaar transformatieplan te beschrijven. We hopen niettemin dat deze brief behulpzaam is bij het signaleren van mogelijke gevolgen voor de omzetbelastingheffing.

Wij gaan in deze brief in op de verhoudingen: **(A)** tussen VWS en de zorgverzekeraar; **(B)** tussen de zorgverzekeraar en de eventuele kassier/penvoerder binnen een transformatieplan; en **(C)** tussen de zorgverzekeraar dan wel de eventuele kassier/penvoerder en de overige deelnemers in het transformatieplan.

### Feiten en context

- In het najaar van 2022 hebben partijen in zorg, ondersteuning en welzijn het IZA ondertekend.
- In het IZA hebben partijen afspraken gemaakt over de transformatie naar passende zorg binnen de beschikbare financiële kaders.
- Een van de afspraken is dat zorgaanbieders, zorgprofessionals, patiëntenorganisaties, zorgverzekeraars, zorgkantoren en gemeenten samen plannen maken voor zorgtransformaties. Het gaat bij zo'n transformatie om het optimaal inzetten van kritische en schaarse capaciteit en infrastructuur.
- Voor deze zorgtransformaties stelt het ministerie van VWS 2,8 miljard euro aan transformatiemiddelen beschikbaar. Delen van dit bedrag zijn geoormerkt voor transformaties in bepaalde sectoren, maar zij zijn niet op voorhand gekoppeld aan welbepaalde transformatieplannen of anderszins direct aanwijsbare werkzaamheden van een bepaalde partij.
- De middelen worden uitgekeerd via de zorgverzekeraars en zijn uitsluitend bestemd voor het financieren van de genoemde zorgtransformaties. Behoudens voor zover een zorgverzekeraar zelf inhoudelijk partij is bij een transformatieplan in het kader waarvan zij aanspraak kan maken op een toewijzing van middelen, mag de zorgverzekeraar de financiële middelen niet deels of geheel voor zichzelf houden: ze zijn enkel bedoeld voor uitkering conform de gestelde beoordelingskaders.
- Per regio verzorgen twee marktleidende zorgverzekeraars de beoordeling van transformatieplannen aan de hand van het *Beoordelingskader Impactvolle zorgtransformaties en inzet transformatiemiddelen*. De beoordeling geschiedt enkel volgens dit kader. De eigen inzichten over of belangen van de beoordelende zorgverzekeraar bij de voorgestelde transformatie spelen bij de beoordeling geen rol.
- De zorgverzekeraars ontvangen voor hun werkzaamheden op het gebied van de transformatieplannen geen afzonderlijke vergoedingen.
- De verantwoordelijkheid voor de uitbetaling van middelen voor goedgekeurde transformatieplannen ligt, al naar gelang de financieringsregels van de betrokken relevante zorgdomeinen (zoals de Zorgverzekeringswet (Zvw), de Wet langdurige zorg (Wlz) en de Wet maatschappelijke ondersteuning (Wmo)) bij zorgverzekeraars, het ministerie van VWS of zorgkantoren die belast zijn met uitvoering van de Wlz.
- De uitbetaling van middelen geschiedt zo veel mogelijk aan de hand van duidelijk te herkennen mijlpalen, die in het transformatieplan door de deelnemende partijen zelf zijn beschreven. De deelnemende partijen bepalen in het transformatieplan ook hoe zij de middelen onderling verdelen.
- Voor zover uitbetaling plaatsvindt op grond van de Zvw ligt daaraan een *Overeenkomst Transformatieplan* tussen de zorgaanbieders en de betrokken zorgverzekeraars ten grondslag, waarvan het relevante

**Grote Ondernemingen**  
Noordwest

**Datum**  
6 september 2024

**Uw kenmerk**  
53057865 Btw-behandeling  
transformatiegelden



transformatieplan – als vaststelling van de te verrichten activiteiten en de relevante mijlpalen voor betaling – onlosmakelijk deel uitmaakt.

- Voor zover sprake is van uitbetaling binnen een ander zorgkader is ons niet bekend of dergelijke aparte overeenkomsten worden gesloten. Het is voorts niet duidelijk of deelnemende zorgaanbieders onderling nog overeenkomsten sluiten buiten het gezamenlijk ondertekenen van het transformatieplan. **NB: Dergelijke overeenkomsten moeten op eigen merites worden beoordeeld op eventuele btw-gevolgen en maken geen deel uit van de analyse in deze brief.**
- Veelal is sprake van meerdere zorgaanbieders die betrokken zijn bij één transformatieplan. In dat geval is in de context van de Zvw volgens de *Overeenkomst Transformatieplan* mogelijk dat de uitbetaling aan één van de deelnemers geschiedt (de kassier/penvoerder), die de middelen verder onder de deelnemende zorgaanbieders verdeelt op basis van de afspraken die zij in het relevante transformatieplan hebben gemaakt.

**Grote Ondernemingen**  
Noordwest

**Datum**  
6 september 2024

**Uw kenmerk**  
53057865 Btw-behandeling  
transformatiegelden

### **Relevante kaders uit de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) en enkele aannames**

Voor zover in deze context relevant vindt heffing van omzetbelasting plaats ter zake van leveringen en diensten die als zodanig handelende ondernemers in Nederland onder bezwarende titel verrichten (art. 1, onderdeel a, Wet OB). De bij een transformatieplan betrokken zorgaanbieders en zorgverzekeraars zijn op zijn minst voor een deel van hun activiteiten ondernemer in de zin van art. 7, lid 1, Wet OB en zullen bij het uitvoeren van activiteiten ten behoeve van de hier relevante zorgtransformaties ook doorgaans als zodanig handelen. Gelet op de aard van de transformaties ligt ook voor de hand dat de betrokken partijen in Nederland zijn gevestigd en dat eventueel daarbij betrokken fysieke goederen zich in Nederland bevinden en blijven bevinden. Wij nemen bij het schrijven van deze brief daarom als uitgangspunt dat de betrokken partijen telkens als ondernemer handelen en dat eventuele btw-relevante prestaties in Nederland plaatsvinden. Indien daar in voorkomend geval twijfel over bestaat, bijvoorbeeld omdat sommige van de betrokken partijen of goederen zich niet in Nederland bevinden, gelden de uiteenzettingen in deze brief niet onverkort en bevelen wij aan dat de betrokken partij een verzoek om vooroverleg over de concrete situatie indient bij de voor hem bevoegde inspecteur. Onder deze aannames is voor het duiden van eventuele gevolgen voor de heffing van omzetbelasting nodig om na te gaan of:

- (1) sprake is van een *levering of dienst* in de zin van art. 3 Wet OB respectievelijk art. 4 Wet OB; en
- (2) of die levering of dienst geschiedt onder *bezwarende titel*.

Indien cumulatief aan de voorwaarden is voldaan, is sprake van een belastbare handeling waarover in beginsel omzetbelasting naar algemeen tarief is verschuldigd.<sup>3</sup>

### **(A) De overdracht van financiële middelen door VWS aan de zorgverzekeraar(s)**

Uitgaande van de beschreven feiten vormt de overdracht van financiële middelen door VWS aan de zorgverzekeraars ten behoeve van de financiering van zorgtransformaties **niet** de vergoeding voor enige door de zorgverzekeraar(s) verrichte belastbare handeling voor de heffing van omzetbelasting. De zorgverzekeraar is ter zake van deze transactie als uitgangspunt geen omzetbelasting verschuldigd.

Wij baseren dit uitgangspunt primair op het feit dat de zorgverzekeraars geen enkel deel van de door VWS beschikbaar gestelde financiële middelen zelf mogen houden en ook daarbuiten geen op geld waardeerbare vergoedingen ontvangen voor de werkzaamheden die zij in het kader van de zorgtransformaties verrichten. Dat betekent dat in de verhouding tussen VWS en de zorgverzekeraars hoe dan ook het voor de btw relevante element van de "*bezwarende titel*" ontbreekt.

<sup>3</sup> Voor een nadere toelichting of sprake is van een levering of een dienst onder bezwarende titel wordt verwezen naar de bijlage bij deze brief.



Daardoor is niet relevant of de werkzaamheden van de zorgverzekeraars – met name van de coördinerende zorgverzekeraars die beoordelingswerkzaamheden uitvoeren – strikt genomen een voordeel aan VWS opleveren waardoor laatstgenoemde als verbruiker van een dienst kan worden aangemerkt. De enige situatie waarin dit uitgangspunt **niet** geldt is die waarin de zorgverzekeraar zélf een van de deelnemers in een transformatieplan is en om die reden aanspraak maakt op een deel van de toegewezen transformatiemiddelen. Die situatie – de beoordeling van de (door)verdeling van middelen naar deelnemers in het transformatieplan – behandelen wij hierna onder **(C)**.

**Grote Ondernemingen**  
Noordwest

**Datum**  
6 september 2024

**Uw kenmerk**  
53057865 Btw-behandeling  
transformatiegelden

Ten overvloede merken wij op dat het feit, dat de werkzaamheden van de zorgverzekeraars in het kader van de zorgtransformaties niet leiden tot belastbare feiten voor de omzetbelasting, geen invloed heeft op een eventueel recht op aftrek op algemene kosten bij die zorgverzekeraar. Gelet op de aard en context van de werkzaamheden op het gebied van de zorgtransformaties maken die namelijk deel uit van de algehele economische activiteit van de zorgverzekeraar.

### **(B) De overdracht van middelen door de zorgverzekeraar aan de kassier/penvoerder**

Bij veel transformatieplannen is sprake van een samenwerking tussen meerdere zorgaanbieders. In dat geval is het mogelijk dat de transformatiemiddelen die voor het plan worden toegewezen in eerste instantie aan één van de betrokken deelnemers – de kassier/penvoerder – worden uitbetaald. De kassier/penvoerder verdeelt die middelen vervolgens verder onder de deelnemers volgens de in het transformatieplan gemaakte afspraken. Indien sprake is van een transformatieplan zonder kassier/penvoerder als tussenliggende verdelende partij – moet direct de beoordeling onder **(C)** plaatsvinden en doen de overwegingen hier in onderdeel **(B)** niet ter zake.

Uitgaande van de beschreven feiten vormt de overdracht van financiële middelen door de uitbetalende instanties aan de kassier/penvoerder **niet** de vergoeding voor enige door de kassier/penvoerder verrichte belastbare handeling voor de heffing van omzetbelasting. De kassier/penvoerder is ter zake van deze transactie als uitgangspunt geen omzetbelasting verschuldigd. Wij baseren dit uitgangspunt primair op het feit dat de kassier/penvoerder, gelet op zijn functie in de samenwerking en de afspraken in het transformatieplan, niet voor eigen gebruik over deze middelen kan beschikken en ook overigens geen vergoeding ontvangt voor haar kassier/penvoerderswerkzaamheden, behoudens voor zover zij die in het transformatieplan heeft bedongen (zie daarover de uitzonderingssituatie die wij beschrijven in de volgende alinea). De aanspraak op middelen komt na de goedkeuring van het transformatieplan immers gelijkelijk aan alle deelnemers in het transformatieplan toe op basis van de verdeling die zij samen in dat plan hebben afgesproken: de kassier/penvoerder vervult bij het (door)verdelen van middelen slechts een kassiersfunctie voor gelden waarop elke deelnemer in principe rechtstreeks aanspraak kan maken.

De enige situatie waarin dit uitgangspunt **niet** geldt is die waarin de kassier/penvoerder zélf een van de deelnemers in een transformatieplan is en om die reden aanspraak maakt op een deel van de toegewezen transformatiemiddelen. Die situatie – de beoordeling van de (door)verdeling van middelen naar deelnemers in het transformatieplan – behandelen wij hierna onder **(C)**.

Ten overvloede merken wij op dat het feit, dat de werkzaamheden van de kassier/penvoerder in het kader van de zorgtransformaties niet leiden tot belastbare feiten voor de omzetbelasting, geen invloed heeft op een eventueel recht op aftrek op algemene kosten bij die kassier/penvoerder. Gelet op de aard en context van de werkzaamheden op het gebied van de zorgtransformaties maken die namelijk deel uit van de algehele economische activiteit van de kassier/penvoerder.



### **(C) De overdracht van middelen aan de deelnemers**

Het transformatieplan beschrijft het meest concreet de door de deelnemers te verrichten werkzaamheden en/of te bereiken doelstellingen. Gelet op de diversiteit aan denkbare transformaties en daarvoor noodzakelijke samenwerkingsvormen kunnen die werkzaamheden variëren van zuiver interne aangelegenheden bij elke deelnemer tot de inzet van mensen of middelen ten behoeve van andere deelnemers in het transformatieplan. Het transformatieplan voorziet – uitgaande van de *Beoordelingscriteria* – eveneens in een koppeling van uit te betalen middelen aan het bereikt zijn van bepaalde doelstellingen en/of het verricht zijn van bepaalde werkzaamheden (mijlpalen), alsmede de manier waarop die middelen voor elke werkzaamheid tussen de deelnemers worden verdeeld. Gelet op het wettelijk kader moet elke deelnemer beoordelen of een door haar verrichte werkzaamheid leidt tot een voor de omzetbelasting relevante prestatie. Daarbij staat de vraag centraal of die werkzaamheid leidt tot een voordeel bij een aanwijsbare partij of groep partijen, waardoor laatstgenoemden als verbruiker(s) van een dienst kunnen worden aangemerkt. Die beoordeling is sterk afhankelijk van de aard van de werkzaamheid. Om enige richting te geven, benoemen wij – niet-uitputtend – een aantal relevante overwegingen voor deze beoordeling:

- Het is wat ons betreft uitgesloten dat het realiseren van een transformatieplan, dat is opgesteld in lijn met de *Beoordelingscriteria*, in zijn geheel een voor de omzetbelasting relevante prestatie jegens een of meer aanwijsbare partijen vormt. De aard van het transformatieplan, dat volgens de beoordelingskaders moet leiden tot voordelen in de inzet van kritische en schaarse capaciteit en infrastructuur bij de betrokken deelnemers zélf, verzet zich tegen die kwalificatie. De voordelen die uiteindelijk uit de realisatie van de zorgtransformatie voortvloeien, komen op indirecte wijze toe aan de sector als geheel.<sup>4</sup> Het gaat niet om voordelen die tot aanwijsbaar verbruik bij een aanwijsbare verbruiker of groep verbruikers leiden.
- Afzonderlijk benoemde werkzaamheden en inspanningsverplichtingen van deelnemers *binnen* een transformatieplan kunnen onder omstandigheden wél leiden tot aanwijsbaar verbruik bij een aanwijsbare verbruiker. Dat is bijvoorbeeld het geval indien een deelnemer bij de uitvoering van de transformatie goederen of personeel overdraagt of ter beschikking stelt aan één of meer andere partijen. Denk daarnaast bijvoorbeeld aan situaties waarin een deelnemer met een bepaalde expertise opleidingen voor andere deelnemers verzorgt of IT-werkzaamheden voor andere deelnemers verricht. Of aan ruilovereenkomsten, waarbij de tegenprestatie in natura wordt betaald.
- Het is mogelijk dat zo'n prestatie binnen het transformatieplan wordt verricht door de kassier/penvoerder (tevens deelnemers) of – al naar gelang de aard van de transformatie – de zorgverzekeraar, die dan – als *deelnemer* – aanspraak kan maken op een deel van de toegewezen financiële middelen. De beoordeling op de aanwezigheid van een belastbare prestatie geschiedt dan op dezelfde manier als bij andere deelnemers, met dien verstande dat de daarvoor potentieel ontvangen vergoeding kan schuilen in een bedrag dat de zorgverzekeraar of kassier/penvoerder zelf behoudt (en niet doorstort aan andere deelnemers).
- Voor zover de afzonderlijk benoemde werkzaamheden en inspanningsverplichtingen van een deelnemer enkel op de inrichting van haar eigen activiteiten en interne organisatie zijn gericht, is van aanwijsbaar verbruik bij een andere partij doorgaans geen sprake.<sup>5</sup> Tot de 'eigen' activiteiten behoren in dit kader ook activiteiten die plaatsvinden tussen verschillende rechtspersonen in het concern van de deelnemer, terwijl die rechtspersonen deel uitmaken van één fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

**Grote Ondernemingen**  
Noordwest

**Datum**  
6 september 2024

**Uw kenmerk**  
53057865 Btw-behandeling  
transformatiegelden

<sup>4</sup> Vgl. HvJ 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple & Pear), ECLI:EU:C:1988:120, r.o. 14.

<sup>5</sup> Vgl. HR 15 oktober 2004, nr. 39956, ECLI:NL:HR:2004:AR4001 (jeugdgevangenis), r.o. 3.3.2.



- Wanneer sprake is van een transformatieplan dat (alleen) van toepassing is op exoten ('de betrokken derden') moet worden nagegaan of deze derden een vergoeding ontvangen voor werkzaamheden die duidelijk ten goede komen aan één of meerdere betrokken partijen. Hierbij speelt de vraag of die derden in de context van de transformatie een vergoeding ontvangen voor werkzaamheden die aan één of meerdere partijen aanwijsbaar verbruik opleveren. Daarbij moet in de context van de exoten rekening worden gehouden met werkzaamheden die voor btw-doeleinden wellicht worden verricht *binnen* een samenwerking die als zelfstandige btw-technische entiteit kwalificeert: hoewel de individuele deelnemers in die samenwerking dan de werkzaamheden declareren, is onder omstandigheden mogelijk dat btw-heffing achterwege blijft omdat de werkzaamheden als een interne aangelegenheid binnen de zelfstandige btw-technische entiteit plaatsvinden.

**Grote Ondernemingen**  
Noordwest

**Datum**  
6 september 2024

**Uw kenmerk**  
53057865 Btw-behandeling  
transformatiegelden

Indien sprake is van een voor de omzetbelasting relevante prestatie, moet de deelnemer vervolgens beoordelen of hij op basis van de gemaakte afspraken voor die prestatie een vergoeding ontvangt die met die prestatie in rechtstreeks verband staat. Slechts in dat geval vindt de prestatie plaats onder bezwarende titel: ontbreekt die bezwarende titel, dan is de prestatie onbelastbaar en is de deelnemer daarover géén omzetbelasting verschuldigd. Ook hier is de beoordeling afhankelijk van de afspraken die in het transformatieplan tussen de deelnemers zijn gemaakt, maar wij geven opnieuw enkele algemene overwegingen ter ondersteuning van de beoordeling:

- Het maakt voor de beoordeling niet uit *van wie* de deelnemer de vergoeding voor zijn prestatie ontvangt. Indien deelnemer X in het plan een prestatie verricht aan deelnemer Y, terwijl de vergoeding daarvoor aan X wordt betaald via een andere deelnemer Z (de kassier/penvoerder), staat dat niet in de weg aan het erkennen van een rechtstreeks verband tussen die vergoeding en de prestatie door X aan Y. Daarbij weegt in het bijzonder mee dat alle partijen zich in één rechtsbetrekking – het transformatieplan – tot alle eventueel onderling te verrichten (en in dit voorbeeld: te vergoeden) werkzaamheden hebben verbonden.
- Het erkennen van een rechtstreeks verband vereist niet dat een rekenkundig verband bestaat tussen de hoogte van de ontvangen vergoeding en de kosten of objectieve economische waarde van de verrichte prestatie. Ook bij forfaitair vastgestelde vergoedingen kan sprake zijn van een rechtstreeks verband.<sup>6</sup> Doorslaggevend is of partijen, bij het maken van afspraken in het transformatieplan, met de overeengekomen uitbetaling subjectief hebben beoogd om de presterende deelnemer specifiek voor de door hem verrichte werkzaamheid te vergoeden.

Indien sprake is van een levering of dienst onder bezwarende titel, is over de daarvoor ontvangen vergoeding in beginsel omzetbelasting verschuldigd tegen het algemeen tarief van 21%. Dat is echter niet altijd het geval: al naar gelang de aard van de dienst is mogelijk sprake van een vrijstelling (art. 11, lid 1, Wet OB) of een verlaagd tarief van 9% (art. 9, lid 2, onderdeel a, Wet OB jo. Tabel I bij de Wet OB). Of een vrijstelling of verlaagd tarief van toepassing is afhankelijk van de aard van de dienst en, al naar gelang de regel die het betreft, bepaalde kenmerken of kwalificaties van de dienstverrichter. Als partijen constateren dat zij één of meer belastbare prestaties verrichten in de context van de uitvoering van een transformatieplan, maar twijfelen over de vraag of die prestatie wellicht onder een vrijstelling of verlaagd tarief valt, verdient het aanbeveling dat zij daarvoor een verzoek om vooroverleg bij de voor hen bevoegde inspecteur indienen. Indien sprake is van belastbare feiten voor de heffing van omzetbelasting, heeft dat mogelijk invloed op het recht op aftrek van de deelnemer in het transformatieplan. Het is niet mogelijk om op voorhand aan te geven hoe die aftrek dient te verlopen; dat is afhankelijk van de omstandigheden van het geval,

<sup>6</sup> HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf), ECLI:EU:C:2002:200, r.o. 39 en 40.



bijvoorbeeld van de vraag of de belastbare prestatie uiteindelijk is vrijgesteld van omzetbelasting (een vrijgestelde prestatie geeft geen recht op aftrek).

**Grote Ondernemingen**  
Noordwest

### **Afsluiting**

Wij zijn in deze brief niet ingegaan op de btw-gevolgen van betrekkingen die zorgaanbieders aangaan met externe partijen, bijvoorbeeld wanneer zij bij andere ondernemers middelen inkopen om hun eigen activiteiten binnen het transformatieplan uit te voeren. Die betrekkingen moeten telkens op eigen merites worden beoordeeld. Bij twijfel kan de ondernemer, die de prestatie verricht, een verzoek om vooroverleg indienen bij de voor hem bevoegde inspecteur. Dit binnen de kaders<sup>7</sup> die voor vooroverleg gelden. De mogelijkheid tot vooroverleg met de voor hen bevoegde inspecteur bestaat uiteraard ook voor zorgverzekeraars, kassiers/penvoerders en zorgaanbieders die aan de hand van de in deze brief beschreven kaders niet voldoende houvast hebben om de omzetbelastinggevolgen voor hun individuele situatie in te schatten.

**Datum**  
6 september 2024

**Uw kenmerk**  
53057865 Btw-behandeling  
transformatiegelden

Wij hopen dat deze brief u meer duidelijkheid heeft gegeven over de fiscale aspecten van de omzetbelasting en de transformatiegelden binnen de zorg. Mocht u vragen hebben of verdere toelichting wensen, dan zijn wij uiteraard bereid deze te geven. Samen kunnen we ervoor zorgen dat de financiële en fiscale zaken rondom zorgtransformatie op de juiste wijze worden geregeld, zodat de focus kan blijven liggen op wat werkelijk belangrijk is: het verbeteren van de zorg voor iedereen.

Hoogachtend,

mr. R.B. Bruins Slot  
Vaktechnisch coördinator Omzetbelasting en Assurantiebelasting

---

<sup>7</sup>[https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures\\_en\\_publicaties/handboek-vooroverleg-2020](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/handboek-vooroverleg-2020)



## Bijlage 1

Bijlage bij brief van de belastingdienst van 6 september 2024 betreft: Btw en transformatiegelden / ZVW domein

Van een *levering* voor de omzetbelasting is onder andere sprake indien een partij de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken overdraagt aan een andere partij (art. 3, lid 1, onderdeel a, Wet OB). Aangezien het bij btw-leveringen gaat om tastbare objecten die zich verplaatsen van de ene naar de andere partij, is deze situatie door partijen relatief makkelijk te herkennen. Wij vermoeden dat leveringen van goederen door partijen in de context van de uitvoering van een transformatieplan weinig voorkomen. Helemaal uitgesloten is het niet. We werken de variant van de levering, gelet op de veronderstelde zeldzaamheid daarvan, in deze brief verder niet uit; indien transformatieplannen aanleiding geven tot de overdracht of overgang van fysieke goederen door een deelnemer in het transformatieplan aan een andere partij, loont het zich om bij twijfel over de btw-kwalificatie een verzoek om vooroverleg in te dienen bij de bevoegde inspecteur.

Een *dienst* voor de omzetbelasting is elke prestatie die geen levering is (art. 4, lid 1, Wet OB). Deze definitie is breed, maar begrensd door de aard van de omzetbelasting als een algemene verbruiksbelasting. Dat betekent dat een verbintenis slechts leidt tot een voor de omzetbelasting relevante prestatie, indien die verbintenis een voordeel oplevert aan één of meer aanwijsbare partijen, waardoor die partijen als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt.<sup>8</sup> Een levering of dienst vindt onder *bezwarende titel* plaats, indien die levering of dienst onderdeel is van een rechtsbetrekking tussen een of meer partijen waarbij wederzijds prestaties worden uitgewisseld, en de daarbinnen bedongen vergoeding de werkelijk gegeven tegenwaarde voor de levering of de dienst is.<sup>9</sup> Er moet daarbij een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de levering of dienst en de bedongen vergoeding bestaan.<sup>10</sup> Het maakt bij deze beoordeling niet uit of de vergoeding wordt betaald door degene die direct het voordeel van de levering of dienst ontvangt, of door een derde partij.<sup>11</sup> Tot de vergoeding behoren niet bedragen waarover de ontvanger onder geen enkele omstandigheid zelf kan beschikken en die uitsluitend bestemd zijn voor uitkering aan andere partijen.<sup>12</sup>

**Grote Ondernemingen**  
Noordwest

**Datum**  
6 september 2024

**Uw kenmerk**  
53057865 Btw-behandeling  
transformatiegelden

<sup>8</sup> HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), ECLI:EU:C:1996:72, r.o. 22.

<sup>9</sup> HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80, r.o. 14.

<sup>10</sup> HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), ECLI:EU:C:1981:38, r.o. 12 en 13.

<sup>11</sup> O.a. HvJ 27 maart 2014, nr. C-151/13 (Le Rayon d'Or), ECLI:EU:C:2014:185, r.o. 34.

<sup>12</sup> Vgl. HvJ 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe), ECLI:EU:C:1994:188, r.o. 12.