

Omzetbelasting. Vrijstelling; artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1^o, van de Wet op de omzetbelasting 1968

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

Besluit van 28 februari 2008, nr. CPP2008/78M, Stcrt. nr. 50

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

De vrijstelling van omzetbelasting voor (para)medische dienstverlening is met ingang van 1 januari 2008 gewijzigd. Dit besluit gaat in op de gevolgen van deze wijziging voor de toepassing van de vrijstelling en bevat een goedkeuring voor de ontheffing van de administratieve verplichtingen. Daarnaast is in dit besluit het bestaand beleid over de (para)medische dienstverlening opgenomen, dat na 1 januari 2008 nog actueel is.

1. Inleiding

Met ingang van 1 januari 2008 is de vrijstelling van omzetbelasting voor medische diensten gewijzigd (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1^o, van de wet, artikel XII, onderdeel A, van de wet Overige fiscale maatregelen 2008, *Stb.* 2007, 563). De vrijstelling is nu beperkt tot de diensten bestaande in de gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een in de wet aangewezen beroep. Daarnaast is de vrijstelling voor levering van tandprothesen beperkt tot de leveringen door tandartsen en tandtechnici. Tot 1 januari 2008 gold de vrijstelling voor alle leveringen van tandprothesen, ongeacht de hoedanigheid van de leverancier.

In onderdeel 2 van dit besluit komt de beperking van de vrijstelling tot gezondheidskundige verzorging van de mens aan de orde. Ook wordt in dat onderdeel aandacht besteed aan de betekenis van de jurisprudentie voor de reikwijdte van de vrijstelling. Ten slotte keur ik in onderdeel 2 goed dat de inspecteur in voorkomend geval met terugwerkende kracht ontheffing van de administratieve verplichtingen verleent. In onderdeel 3 van dit besluit besteed ik aandacht aan de diensten van tandtechnici en de levering van tandprothesen door tandprotheticici. In onderdeel 4 besteed ik aandacht aan twee specifieke regelingen, te weten: de heffing van omzetbelasting ten aanzien van ARBO-diensten en de toepassing van de wettelijke bepalingen op de levering van resten en afvalstoffen die bij de vervaardiging van tandtechnische werken vrijkomen. De onderdelen 5 en 6 betreffen bij dit besluit ingetrokken beleidsbesluiten, respectievelijk de inwerkingtreding van dit besluit.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

wet	Wet op de omzetbelasting 1968
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347)
wet BIG	Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg

2. Juridisch kader

De vrijstelling van omzetbelasting voor medische diensten is opgenomen in artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g, onder 1^o, van de wet. Dit artikel is gebaseerd op artikel 132, lid 1, punten c, e en p, van de btw-richtlijn.

2.1. Reikwijdte (para)medische vrijstelling

Op grond van de tekst van de wet zijn van omzetbelasting vrijgesteld:

- de gezondheidskundige verzorging van de mens door beroepsbeoefenaren die een BIG-opleiding met goed gevolg hebben afgerond en psychologen (zie 2.1.1);
- de diensten die door tandtechnici als zodanig worden verricht (zie 3);
- de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici (zie 3);
- het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen.

2.1.1. De gezondheidskundige verzorging van de mens door beroepsbeoefenaren met een BIG-opleiding en psychologen

Invloed van jurisprudentie

Onder de vrijgestelde diensten van beroepsbeoefenaren die een BIG-opleiding met goed gevolg hebben afgerond, vallen ook de diensten die zij verrichten op grond van een aanvullende - niet BIG-gereguleerde - opleiding (Hof van Justitie, 27 april 2006, C-443/04 (Solleveld) en C-444/04 (Van den Hout-Van Eijnsbergen); Gerechtshof Amsterdam, 23 oktober 2006, nr. 04/2203; in gelijke zin de nrs. 04/2202, 04/2373 en 04/2517, alle ook van 23 oktober 2006); Gerechtshof 's-Gravenhage, 19 januari 2007, nr. 04/02017). Daarbij gelden de voorwaarden dat:

- a. de aanvullende opleiding ten minste enige relatie heeft met de gevolgde BIG-opleiding; en
- b. de diensten (zouden) zijn vrijgesteld als die diensten door een beroepsbeoefenaar met een andere BIG-opleiding (zouden) worden verricht; en
- c. de diensten zijn aan te merken als gezondheidskundige verzorging van de mens.

Op grond van een uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage (Gerechtshof 's-Gravenhage, 1 februari 2007, nr. 06/00036) ben ik verder van oordeel, dat de vrijstellingsbepaling ook van toepassing is op diensten die door pedagogen als zodanig worden verricht. Ik verbind hieraan de voorwaarden dat de pedagoog een opleiding in de pedagogie met goed gevolg heeft afgerond en de diensten kunnen worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging van de mens.

Tot slot is de vrijstelling van toepassing op chiropractoren, die hun diensten verrichten onder omstandigheden die vergelijkbaar zijn met die in het door rechtbank Breda besliste geval (Rechtbank Breda, 26 maart 2007, nr. AWB 05/1088). Dat wil zeggen, dat sprake is van gezondheidskundige verzorging van de mens, dat de opleiding en de beroepskwalificaties van een vergelijkbaar niveau zijn als in de door rechtbank Breda besliste situatie. Dat is het geval als de chiropractor is geregistreerd bij de Nederlandse Chiropractoren Associatie en de Stichting Chiropractie Nederland.

Gezondheidskundige verzorging van de mens

Met ingang van 1 januari 2008 is de reikwijdte van de vrijstellingsbepaling beperkt tot diensten die bestaan in de gezondheidskundige verzorging van de mens. Er is sprake van gezondheidskundige verzorging van de mens als het voornaamste doel van de (para)medische handeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid. Dat betekent dat in het algemeen voor de vrijstelling in aanmerking komen (para)medische handelingen die bestaan in de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen van de mens. Het betekent ook dat de vrijstelling van toepassing is op (para)medische handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie; dus ook in de gevallen waarin degene die wordt onderzocht of op een andere manier een preventieve (para)medische ingreep ondergaat, geen ziekte blijkt te hebben.

Voor het beoordelen van het voornaamste doel van de medische handeling is de context waarin de diensten worden verricht van belang (HvJ EG, 20 november 2003, C-212/01 en C-307/01, HvJ EG, 14 september 2000, C-384/98). Zo zal een sportkeuring of een medische keuring die door een derde wordt gevraagd als voorwaarde voor het mogen uitoefenen van een bepaalde sport of een bepaalde functie niet als voornaamste doel hebben de gezondheid te beschermen van de gekeurde persoon. Dat is anders als de sportkeuring of medische keuring er toe dient om te verklaren dat de betrokkene zich om gezondheidskundige redenen tot bepaalde activiteiten moet beperken. Dit kan ook anders zijn in gevallen waarin een sportkeuring of medische keuring niet kan worden aangemerkt als een verklaring om voor de besluitvorming noodzakelijke gegevens te verschaffen, bijvoorbeeld omdat een persoon van zijn arts wenst te vernemen of hij medisch wel voldoende fit is om te gaan hardlopen.

Cosmetische chirurgie behoort tot de gezondheidskundige verzorging van de mens als het voornaamste doel van de behandeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de mens. Dat betekent dat cosmetische ingrepen die uitsluitend tot doel hebben de verfraaiing van het uiterlijk niet onder het begrip gezondheidskundige verzorging kunnen worden gebracht. Alleen in deze evidente gevallen is omzetbelasting verschuldigd. Op basis van de nota naar aanleiding van het verslag van de Eerste Kamer (Kamerstukken I, 2007-2008, 31205 en 31 206, nr. C) gaat het hierbij alleen om individuele of categorieën gevallen waarin de arts de aanwezigheid van een therapeutisch doel naar het oordeel van de inspecteur in redelijkheid niet aannemelijk maakt. Dat betekent dat er in die gevallen geen sprake is van gezondheidskundige verzorging van de mens. Daarbij kan het alleen gaan om een marginale toetsing door de inspecteur aangezien hem een inhoudelijk oordeel op medisch vlak niet toekomt.

De (para)medicus die aanspraak maakt op toepassing van de medische vrijstelling moet evenals tot dusverre een administratie voeren waarin op duidelijke en overzichtelijke wijze de gegevens voor de toepassing daarvan zijn vastgelegd (zie artikel 6 van het uitvoeringsbesluit). De belaste en vrijgestelde prestaties zullen derhalve apart moeten worden vastgelegd in de administratie.

In de bijlage bij dit besluit is een lijst opgenomen met voorbeelden van vrijgestelde en van belaste medische prestaties.

2.2. Kleine ondernemersregeling/ontheffing van de administratieve verplichtingen

Door de wetswijziging kan het voorkomen dat (para)medici die tot 1 januari 2008 alleen vrijgestelde prestaties verrichtten, met ingang van die datum voor bepaalde prestaties in de heffing van omzetbelasting worden betrokken. Is dat het geval en betreft het een ondernemer/natuurlijk persoon, dan komt die ondernemer mogelijk in aanmerking voor een vermindering van de door hem verschuldigde belasting, de zogenoemde kleine ondernemersregeling (zie artikel 25 van de wet en de artikelen 24 en 25a van de uitvoeringsbeschikking).

In bepaalde gevallen kan de ondernemer voor de omzetbelasting zelfs ontheven worden van zijn administratieve verplichtingen die voortvloeien uit het belaste ondernemerschap (zie artikel 25, derde lid, van de wet). Een ondernemer die in aanmerking komt voor ontheffing van de administratieve verplichtingen, moet bij de inspecteur een verzoek indienen. Als de inspecteur het verzoek inwilligt, gaat de ontheffing in met ingang van 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin het verzoek is ingediend (zie artikel 25 van de uitvoeringsbeschikking). Het tijdstip waarop de tekst van de huidige vrijstellingsbepaling definitief is vast komen te staan, zal er in het algemeen toe leiden dat de betrokken ondernemers pas in 2008 een verzoek indienen. Dat zou er toe leiden dat deze ondernemers gedurende het jaar 2008 aan de administratieve verplichtingen voor de omzetbelasting moeten voldoen. Ik acht dat onder de gegeven omstandigheden niet wenselijk en keur daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inspecteur verzoeken om ontheffing van de administratieve verplichtingen direct inwilligt, als aannemelijk is dat de ondernemer na toepassing van artikel 25 van de wet, eerste lid, van de wet geen belasting hoeft te voldoen. Ik heb er geen bezwaar tegen dat de inspecteur aan een verzoek om ontheffing van de administratieve verplichtingen terugwerkende kracht verleent, als de ondernemer vanaf de ingangsdatum van de ontheffing geen melding heeft gemaakt van omzetbelasting op de door hem uitgereikte facturen. De goedkeuring is alleen van toepassing in het jaar 2008 voor ondernemers, die met ingang van 1 januari 2008 in de heffing van omzetbelasting worden betrokken als gevolg van de inwerkingtreding van het gewijzigde artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1^o, van de wet.

3. Diensten door tandtechnici en levering van tandprothesen door tandprotheticici

Met betrekking tot tandtechnici is met ingang van 1 januari 2008 in de wet tot uitdrukking gebracht dat zij hun diensten "als zodanig" moeten verrichten. Dat wil zeggen dat alleen die diensten van tandtechnici zijn vrijgesteld die in de specifieke hoedanigheid van tandtechnicus worden verricht. Hiermee is dit deel van de vrijstellingsbepaling meer richtlijnconform geredigeerd. Met deze aanpassing is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De vrijstellingsbepaling stelt vrij de leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici. Dit heeft tot vragen geleid over de positie van tandprotheticici. Om ieder misverstand te voorkomen merk ik daarover het volgende op. De opleiding tot tandprotheticus is een BIG-gereguleerde opleiding. Alleen gediplomeerde tandtechnici kunnen de opleiding tot tandprotheticus volgen (Artikel 5, tweede lid, onderdeel *b*, van het Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied tandprotheticus). Hieruit volgt dat ook de leveringen van tandprothesen door tandprotheticici zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting.

4. ARBO-diensten/levering van resten en afval van tandtechnische werken

Met betrekking tot ARBO-diensten is beleid vastgelegd bij besluit van 11 augustus 2004, nr. DGB2004/4018M. Voor de levering van resten en afval van tandtechnische werken door tandartsen en tandtechnici is een regeling getroffen bij besluit van 12 december 1994, nr. VB94/4181.

Over beide besluiten wordt overleg gevoerd met vertegenwoordigers van de branches. In afwachting van de resultaten van dit overleg kan vooralsnog overeenkomstig de inhoud van de genoemde besluiten worden gehandeld.

5. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn met ingang van de dagtekening van dit besluit ingetrokken:

- Besluit van 2 oktober 1980, nr. 280-12679, Rechtsvorm niet van belang (beschrijvend)
- Besluit van 15 april 1998, nr. VB 98/151, Podotherapeuten (achterhaald)
- Besluit van 15 april 1998, nr. VB 98/887, Psychotherapeuten (achterhaald)
- Besluit van 29 november 2000, nr. CPP 2000/1712, Optometrist (achterhaald)
- Besluit van 27 april 2001, nr. CPP 2001/1004, Logopedie en dyslexie (achterhaald)
- Besluit van 7 augustus 2001, nr. CPP 2001/2219, Kwaliteitsonderzoeken (beschrijvend)

- Besluit van 7 augustus 2001, nr. CPP 2001/2220, Cursus samen bevallen (beschrijvend)
- Besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP 2003/1860, Psycholoog als mediator (beschrijvend)
- Besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP 2003/1861, Huisartsenposten (beschrijvend)
- Besluit van 7 maart 2005, nr. CPP 2005/291, Telefonische bereikbaarheid van artsen (beschrijvend)
- Besluit van 7 maart 2005, nr. CPP 2005/292, Internetconsulten door artsen (beschrijvend)
- Besluit van 23 maart 2007, nr. CPP 2007/374, Reikwijdte vrijstelling artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de wet (achterhaald)

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de *Staatscourant* waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2008.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 28 februari 2008.

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
mr. J. Thunnissen,

Bijlage bij besluit CPP2008/78 inzake de vrijstelling van omzetbelasting van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968, medische dienstverlening

De lijst vermeldt alleen enkele voorbeelden van vrijgestelde en belaste prestaties en is dus niet limitatief.

Vrijgestelde diensten

Vrijgesteld zijn de diensten van beroepsbeoefenaren die een BIG-opleiding met goed gevolg hebben afgerond (zie onderdeel 2.1.1 van het Besluit), die als voornaamste doel hebben de gezondheid van de betrokkene te beschermen. Dat is ondermeer zo in de onderstaande situaties.

- het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, ook als dat plaatsvindt op verzoek van werkgevers of verzekeraars;
- avond-, nacht- en weekenddiensten op huisartsenpost;
- begeleiden van hartrevalidatiepatiënten;
- reizigersadviesing met inbegrip van het toedienen vaccinaties;
- periodiek geneeskundige onderzoek;
- waarneming voor collega's;
- constateren van de dood bij een mens;
- preventieve vaccinaties zoals grieprikken;
- de overdracht van medische monsters indien voor het maken van de diagnose een therapeutisch doel is gediend;
- gezondheidskundige verzorging – mede aan huis – door een (rechts)persoon die ambulante verpleging door geschoold verplegend personeel aanbiedt;
- psychotherapeutische behandelingen die door een (rechts)persoon met behulp van bij deze (rechts)persoon in dienst zijnde psychotherapeuten worden verstrekt;
- refractiechirurgie, die er op gericht is het gezichtsvermogen te verbeteren of verslechtering daarvan te voorkomen;
- het verrichten van psychologisch onderzoek door een psycholoog om te beoordelen welke problematiek er speelt, zoals bijvoorbeeld dyslexie, ADHD.

Niet vrijgestelde diensten

Medische diensten die niet tot voornaamste doel hebben de bescherming van de gezondheid van de betrokkene, zijn vanaf 1 januari 2008 aan de heffing van omzetbelasting onderworpen. In dit verband zijn te noemen:

- het vaststellen van de biologische verwantschap van individuen door middel van biologische analyses;
- het afgeven van medische verklaringen, het verrichten van medische onderzoeken en/of het opstellen van medische deskundigenrapporten, ter zake van aansprakelijkheid, schaderaming of ter zake van medische beroepsfouten, ten behoeve van personen die een vordering in rechte

- overwegen of voor de toekenning van een oorlogspensioen of een invaliditeitsuitkering;
- diensten bestaande in onderzoek naar en beschrijving van kwaliteitsnormen binnen de gezondheidszorg;
 - internetconsulten, tenzij deze voldoen aan de door de Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot bevordering der Geneeskunst opgestelde richtlijnen;
 - het op verzoek van derden verrichten van medisch onderzoek van personen en het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, in het kader van bijvoorbeeld het afsluiten van een levensverzekering. Daarentegen is de vrijstelling wel van toepassing als die handelingen hoofdzakelijk tot doel hebben de voorkoming en opsporing van ziekten of het toezicht op de gezondheidstoestand van die personen, zoals bij periodiek arbeidsgezondheidskundig onderzoek door Arbo-diensten;
 - groepsbehandelingen; tenzij binnen die behandeling iedere persoon wordt behandeld voor zijn of haar specifieke stoornis of beperking;
 - (groot) rijbewijskeuring;
 - meewerken aan onderzoeken in opdracht van de farmaceutische industrie
 - werkzaamheden psycholoog op het vlak van organisatieadvies;
 - werkzaamheden psycholoog voor werkgevers die er op gericht zijn gedragsveranderingen te bewerkstellen bij werknemers ten aanzien van het verbeteren van het functioneren van deze werknemers;
 - lijkschouwing door een forensisch arts of lijkschouwarts;
 - begeleiden van leerlingen door middel van gesprekken en het doorverwijzen naar bijvoorbeeld een GGZ instelling, scholen voor speciaal onderwijs e.d. door een psycholoog;
 - het verrichten van onderzoek naar een psychische oorzaak bij verdachten in een strafzaak door psychologen of psychiaters op verzoek van het openbaar ministerie of de rechter.