

## **Omzetbelasting. Vrijstelling; reikwijdte artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 1<sup>o</sup>, van de Wet op de omzetbelasting 1968**

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

**Besluit van 23 maart 2007, nr. CPP2007/374M, Stcrt. nr. 66**

**De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.**

*De Gerechtshoven te Amsterdam en 's-Gravenhage hebben uitspraken gedaan over de toepassing van de medische vrijstelling in de omzetbelasting met betrekking tot diensten van osteopaten. Daarnaast heeft het Gerechtshof te 's-Gravenhage zich uitgesproken over de toepassing van deze vrijstelling op de diensten van een orthopedagoog. In dit besluit wordt ingegaan op de aan deze jurisprudentie te verbinden gevolgen voor de uitvoeringspraktijk.*

### **1. Inleiding**

Over de reikwijdte van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 1<sup>o</sup>, van de Wet op de omzetbelasting 1968 is in de afgelopen periode door verschillende rechterlijke instanties uitspraak gedaan. Dit geeft mij aanleiding om over de toepassing van deze vrijstellingsbepaling nadere aanwijzingen te geven.

Meer specifiek ga ik in dit besluit in op:

- handelingen verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de wet BIG (onderdeel 2);
- handelingen verricht door pedagogen (onderdeel 3).

#### **1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen**

<b>wet</b>	<b>Wet op de omzetbelasting 1968</b>
wet BIG	Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg
Zesde richtlijn	Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG)
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)
Hof van Justitie	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

## 2. Handelingen verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de wet BIG

Op 23 oktober 2006 heeft het Gerechtshof te Amsterdam uitspraak gedaan over de toepassing van de wet op handelingen verricht door een fysiotherapeut/osteopaat <sup>1)</sup>. Het Hof oordeelt dat belanghebbende voor zijn als osteopaat verrichte handelingen terecht aanspraak maakt op toepassing van de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 1<sup>o</sup>, van de wet. Het Hof komt tot dit oordeel onder meer omdat een arts, die dezelfde opleiding in de osteopatie heeft gevolgd, voor zijn als osteopaat verrichte handelingen onder deze vrijstellingsbepaling valt. Het uitsluiten van deze handelingen van de vrijstelling als zij worden verricht door een fysiotherapeut/osteopaat leidt volgens het Hof tot schending van de fiscale neutraliteit. Het Gerechtshof te Den Haag heeft op 19 januari 2007 in gelijke zin beslist <sup>2)</sup>. Ook bij dat Hof ging het om de handelingen van een osteopaat met een afgeronde fysiotherapie-opleiding als vooropleiding. Het gegeven dat deze fysiotherapeut/osteopaat niet is ingeschreven in het register van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, doet volgens het Hof niet aan zijn oordeel af.

- .....
- 1) Gerechtshof Amsterdam, 23 oktober 2006, nr. 04/2203. (In gelijke zin de nrs. 04/2373, 04/2202, 04/2203 en 04/2517, eveneens van 23 oktober 2006).
- 2) Gerechtshof 's-Gravenhage, 19 januari 2007, nr. 04/02017.

Beide Gerechtshoven verwijzen in hun uitspraken naar het arrest van het Hof van Justitie van 27 april 2006, in de gevoegde zaken nr. C-443/04 (Solleveld) en nr. C-444/04 (Van den Hout-van Eijnsbergen). In dat arrest beantwoordt het Hof van Justitie prejudiciële vragen van de Hoge Raad over de uitleg van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (inmiddels: artikel 132, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn). Artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 1<sup>o</sup>, van de wet is op deze richtlijnbeepaling gebaseerd.

Ik ben van mening dat de Gerechtshoven te Amsterdam en Den Haag in hun uitspraken een juiste uitleg hebben gegeven aan het arrest van het Hof van Justitie. Ik ben voorts van mening dat deze uitspraken ook betekenis hebben voor andere beroepsbeoefenaren dan de fysiotherapeut/osteopaat, gezien de ruime formulering van het deskundigheidsgebied van de arts in de wet BIG <sup>1)</sup>. Dat betekent dat de voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling, die inhoudt dat de vrijstelling alleen toegepast kan worden op handelingen die tot het in de Wet BIG geregelde deskundigheidsgebied van de betrokken beroepsbeoefenaar behoren, komt te vervallen.

- .....
- 1) Artikel 19 wet BIG: 1. Tot het gebied van deskundigheid van de arts wordt gerekend het verrichten van handelingen op het gebied van de geneeskunst.

Voor de toepassing van de vrijstelling is nu wel van belang dat het gaat om:

- beroepsoefenaren die een BIG-opleiding met goed gevolg hebben afgerond; en
- handelingen die zij verrichten op grond van een aanvullende opleiding, die ten minste enige relatie heeft met hun BIG-opleiding; en
- handelingen die zijn vrijgesteld of zouden zijn vrijgesteld als zij door een beroepsbeoefenaar met een andere BIG-opleiding worden verricht.

## 3. Pedagogen

Het Gerechtshof te Den Haag heeft geoordeeld dat de handelingen van een orthopedagoog kunnen delen in de vrijstelling van artikel 11, eerste lid,

onderdeel g, 1<sup>o</sup>, van de wet <sup>1)</sup>). Het Hof komt tot dit oordeel, nadat het Hof heeft vastgesteld dat de werkzaamheden van de orthopedagoog wat inhoud, aard en daarvoor benodigde en aangewende deskundigheid betreft, niet wezenlijk verschillen van de werkzaamheden van psychologen die in dezelfde praktijk werkzaam zijn. Omdat de werkzaamheden van psychologen zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting, brengt het algemene beginsel van de fiscale neutraliteit volgens het Hof met zich mee, dat de orthopedagoog op dezelfde wijze moet worden behandeld. Ook in deze uitspraak verwijst het Hof naar het eerder aangehaalde arrest van het Hof van Justitie.

Ik kan mij met dit oordeel van het Hof verenigen. Naar mijn oordeel brengt de uitspraak echter tevens mee, dat artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 1<sup>o</sup>, van de wet ook van toepassing is op handelingen, die door pedagogen als zodanig worden verricht. Ik verbind hieraan de voorwaarde dat de pedagoog een opleiding in de pedagogie met goed gevolg heeft afgerond.

.....  
1) Gerechtshof 's-Gravenhage, 1 februari 2007, nr. 06/00036.

#### **4. Ingetrokken regelingen**

Bij dit besluit worden de volgende besluiten ingetrokken. De reden van intrekking is bij ieder besluit vermeld.

- Besluit van 21 december 1995, nr. VB 95/3998 (Mededeling 43); Heffing van omzetbelasting met betrekking tot diensten door psychotherapeuten (verouderd);
- Besluit van 16 december 1997, nr. VB 97/2943; Wijziging van de wet in verband met de inwerkingtreding van de wet BIG (beschrijvend/verouderd);
- Besluit van 29 juni 1998, nr. VB 98/1422; Gezondheidszorgpsycholoog (beschrijvend);
- Besluit van 22 juni 2004, nr. CPP2004/809M; Toepassing vrijstelling van omzetbelasting voor diensten verricht door fysiotherapeuten (verouderd);
- Besluit van 22 juni 2004, nr. CPP2004/810M; Huidtherapeuten (beschrijvend).

#### **5. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de *Staatscourant* waarin het wordt geplaatst. Het in de onderdelen 2 en 3 ingenomen standpunt werkt terug tot de datum van het arrest van het Hof van Justitie van 27 april 2006, in de gevoegde zaken nr. C-443/04 (Solleveld) en nr. C-444/04 (Van den Hout-van Eijnsbergen). Beide standpunten zijn van toepassing in alle situaties waarin de heffing van omzetbelasting nog niet onherroepelijk vaststaat.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 23 maart 2007.

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