

<i>Documenttitel</i>	Osteopaat had recht op vrijstelling van BTW
<i>Auteur</i>	Hof Adam 23-10-2006 04/02373 (FIDA 20063984)
<i>Wetsbepaling</i>	OB EG 6e RL'77 (77/388) 13 A 1 c; OB WET'68 11 1 g 1

X was gediplomeerd fysiotherapeut en osteopaat. Hij oefende sinds 1996 zelfstandig een praktijk voor osteopathie uit, een vorm van manuele geneeskunst. In Nederland waren daarvoor twee particuliere opleidingen. Om te worden toegelaten moest men een (para)medische opleiding hebben in de zin van de Wet beroepen in de gezondheidszorg (Wet BIG). Soms werd de opleiding gevolgd door artsen, maar met name door fysiotherapeuten. X was lid van de Nederlandse Vereniging voor Osteopathie en ingeschreven in het door de Nederlandse Registratieraad Osteopathie (NRO) bijgehouden register. Voor osteopaten waren geen regels gesteld bij of krachtens de Wet BIG. X stelde dat de door hem in het kader van zijn praktijk verrichte prestaties op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel g, ten eerste, Wet OB waren vrijgesteld van BTW. Hof Amsterdam besliste dat de werkzaamheden van een osteopaat niet binnen het deskundigheidsgebied van een fysiotherapeut vielen en dus niet deelden in de BTW-vrijstelling voor fysiotherapie. Een arts/osteopaat viel voor zijn werkzaamheden als osteopaat echter wel onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel g, ten eerste, Wet OB, maar verrichtte geen andere werkzaamheden als een fysiotherapeut/osteopaat. De beroepskwalificaties waren volgens het Hof hetzelfde. Arts/osteopaten en fysiotherapeut/osteopaten verleenden derhalve soortgelijke gezondheidskundige verzorging in de zin van artikel 13A, lid 1, onderdeel c, Zesde BTW-Richtlijn. De werkzaamheden van osteopaten, die waren ingeschreven in het door de NRO bijgehouden register, mochten dan ook niet verschillend worden behandeld afhankelijk van de gevolgde vooropleiding. Ook fysiotherapeut/osteopaten hadden recht op de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel g, ten eerste, Wet OB. Het Hof stelde X in het gelijk.

Gerechtshof te Amsterdam
Tweede Meervoudige Belastingkamer
23 oktober 2006
Nr. **04/02373**

UITSPRAAK

op het beroep van X. te S, belanghebbende,

tegen

uitspraken van de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.

1. Loop van het geding

1.1. Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 18 juni 2004. Het beroepschrift is aangevuld bij brief van 7 september 2004, ingediend door Y als gemachtigde.

1.2. Het beroep is gericht tegen de in één geschrift vervatte uitspraken van de inspecteur van 7 mei 2004, nummer (...) betreffende het in één geschrift vervatte bezwaar van belanghebbende tegen de door hem op zijn aangiften omzetbelasting over de tijdvakken juli 2003, augustus 2003 en september 2003 voldane belasting. Bij de bestreden uitspraken heeft de inspecteur het bezwaar afgewezen. Het beroep strekt uiteindelijk tot vernietiging van de bestreden uitspraken, tot niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar tegen de over de tijdvakken juli 2003 en september 2003 op aangifte voldane bedragen en tot het verlenen van een teruggaaf van het op de aangifte over het tijdvak augustus 2003 voldane bedrag aan omzetbelasting, te weten € 00.

1.3. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Hij concludeert uiteindelijk tot gegrondverklaring van het beroep voor zover het betreft de tijdvakken juli 2003 en september 2003 en niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar tegen de over deze tijdvakken op aangifte voldane omzetbelasting en voorts tot ongegrondverklaring van het beroep inzake het tijdvak augustus 2003.

1.4. Op 25 april 2005 is van belanghebbende een conclusie van repliek ingekomen. De inspecteur heeft daarop gereageerd bij brief van 26 mei 2005. Belanghebbende heeft naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: Hof van Justitie) van 27 april 2006, gevoegde zaken C-443/04 en C-444/04 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen; [BNB 2006/256](#); verder ook: het arrest) op 17 mei 2006 een nader stuk ingediend. Bij brief van 9 juni 2006, ingekomen op 12 juni 2006 is van de zijde van de inspecteur een reactie ingekomen.

1.5. De zaak is behandeld ter zitting van 3 juli 2006, tegelijkertijd met de zaken die bij het Hof zijn geregistreerd onder nummers 04/02203, 04/02202 en 04/02517. Ter zitting zijn namens de inspecteur mr. V en mr. W. verschenen en gehoord. Gemachtigde van belanghebbende is met bericht van verhindering niet verschenen.

1.6. Het Hof heeft het onderzoek ter zitting geschorst. Een nadere zitting heeft plaatsgehad op 25 september 2006. De zaak is wederom tegelijkertijd behandeld met de onder nummers, 04/02203, 04/02202 en 04/02517 bij het Hof geregistreerde zaken. Te dezer zitting zijn verschenen en gehoord belanghebbendes gemachtigde tot bijstand vergezeld van H en L, beiden bestuurslid van de Nederlandse Vereniging voor Osteopathie (verder: NVO), alsmede namens de inspecteur mr. V. Belanghebbende heeft een pleitnota voorgelezen en exemplaren daarvan overgelegd. Het Hof rekent deze pleitnota tot de stukken van het geding.

2. Vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende is gediplomeerd fysiotherapeut en heeft daarna de opleiding tot osteopaat gevolgd en met succes afgerond. Sinds 1996 oefent belanghebbende zelfstandig een praktijk voor osteopathie uit. Als zodanig is hij ondernemer in de zin van artikel 7, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (verder: de Wet). Hij afficheert en profileert zich niet als fysiotherapeut,

doch uitsluitend als osteopaat. Belanghebbende is lid van de NVO en ingeschreven in het door de Nederlandse Registratieraad Osteopathie (verder: NRO) bijgehouden register.

2.2. Osteopathie

2.2.1. Osteopathie is een vorm van manuele geneeskunst. Medicijnen of apparaten worden in de (klassieke) osteopathie niet gebruikt. Een osteopaat onderzoekt naar aanleiding van een klacht van de patiënt het gehele lichaam en niet alleen de regio waarin de klacht optreedt. De behandeling bestaat uit het uitvoeren van handgrepen op het lichaam, veelal op andere plaatsen dan waar de klacht zich manifesteert.

2.2.2. Tot de stukken behoort een door de NVO opgestelde "Omschrijving osteopatische werkzaamheden (Bron: beroepsprofiel osteopathie)". In deze omschrijving is, voor zover hier van belang, het volgende vermeld:

"De osteopaat werkt vanuit een brede visie op de klacht van de patiënt. De brede visie in de diagnostiek wordt gevormd door het, toepassen van onderzoek op alle drie aspecten van het menselijk lichaam:

- Pariëtaal aspect: het bewegingsapparaat, gevormd door botten, spieren, pezen, gewrichten, wervels, etc.

- Visceraal aspect: de inwendige organen met hun bloedvaten, lymfevaten en besturende zenuwen.

- Craniaal aspect: de schedel en de wervelkolom met daarin het hersenvocht, de vliezen en het zenuwstelsel en al haar functies.

(...)

Op basis van de ziektegeschiedenis en de gevonden resultaten wordt een behandelplan opgesteld, waarbij gebruik wordt gemaakt van manipulaties en specifieke weefseltechnieken, gericht op herstel van mobiliteit.

De osteopaat biedt een passende therapie aan, gekoppeld aan de causaliteit van de klacht en de integratie van de verschillende aspecten van het menselijk lichaam (...). Daarnaast kunnen adviezen voor thuis gegeven worden in de vorm van leef- houdings- en voedingsadviezen gegeven. Doel van de gehele behandeling is de harmonie in beweeglijkheid van alle weefselstructuren te herstellen, teneinde hierdoor het zelfherstellend vermogen van het lichaam in gang te zetten.

Aanvullende informatie: Het is voor de osteopaat onmogelijk direct organen te behandelen; daarvoor zou de buik moeten worden opengesneden. De osteopaat behandelt dan ook niet direct het orgaan maar alle structuren welke direct om het orgaan heen zijn gelegen, (...)"

2.2.3. Tot de klachten die kunnen worden behandeld met behulp van osteopathie behoren - blijkens de website van de NVO - aandoeningen als chronische rugpijn, migraine, whiplash, maag- en darmklachten, incontinentieproblemen, algemene buikklachten, (buik)klachten na operaties, sportblessures, bekkeninstabiliteit, menstruatiestoornissen, chronische vermoeidheidsverschijnselen en concentratieproblemen.

2.3. Opleiding tot osteopaat

2.3.1. In Nederland zijn twee erkende particuliere opleidingen tot osteopaat. Om tot een van deze opleidingen te worden toegelaten dient men een medische of paramedische opleiding in de zin van de Wet op de Beroepen in de individuele gezondheidszorg (verder: Wet BIG) te hebben gevolgd. De praktijk leert dat osteopaten in Nederland soms een vooropleiding tot arts hebben gevolgd, doch meestal - zoals in het geval van belanghebbende - tot fysiotherapeut zijn opgeleid. De opleiding tot osteopaat duurt ongeveer zes jaar, waarvan het laatste jaar besteed wordt aan het schrijven van een thesis welke voor een jury moet worden verdedigd.

2.3.2. Ter zitting is namens belanghebbende verklaard dat de opleiding tot osteopaat voor artsen en fysiotherapeuten hetzelfde is, dat dezelfde eindtermen gelden voor beide groepen, doch dat studenten met een achtergrond als arts vaak tijdens de opleiding meer training nodig hebben op het manuele vlak dan degenen die fysiotherapie als vooropleiding hebben en dat studenten die als fysiotherapeut de opleiding binnenkomen meer aandacht moeten besteden aan de vakken op het gebied van diagnostiek dan studenten die tot arts zijn opgeleid.

2.4. Register en toezicht

2.4.1. De beroepsgroep van osteopaten in Nederland heeft zich verenigd in de NVO. Deze vereniging behartigt de belangen van de osteopathie en de osteopaten in Nederland. Daarnaast is vanuit de beroepsgroep de NRO opgericht. De NRO heeft tot taak de afgestudeerde osteopaten te registreren en de kwaliteit van het register te bewaken. Tot het register worden slechts osteopaten toegelaten die in Nederland aan alle examenverplichtingen hebben voldaan. Geregistreerde osteopaten mogen de titel D.O.-M.R.O. voeren (Diploma in Osteopathy - Member of the Register of Osteopathy). Leden van het register vallen onder het toezicht van de onder het NRO opererende klachtencommissie en tuchtraad. De behandelnota's van geregistreerde osteopaten worden door een aantal zorgverzekeraars (geheel of gedeeltelijk) vergoed.

2.4.2. Naast de NVO en de NRO is een derde orgaan binnen de organisatie van de beroepsgroep opgericht, welke zorgdraagt voor de beroepsinhoudelijke kwaliteitsbewaking. Dit orgaan ziet - mede aan de hand van een door hem opgesteld raamwerk schoolwerkplan - toe op de kwaliteitsbeheersing en kwaliteitscontrole van het onderwijs en van de beroepsuitoefening van de osteopathie.

2.5. Voor osteopathie c.q. osteopaten zijn geen regels gesteld bij of krachtens de Wet BIG.

2.6. Belanghebbende doet per tijdvak van een maand aangifte omzetbelasting. Gedurende de litigieuze tijdvakken heeft belanghebbende ter zake van zijn prestaties als osteopaat omzetbelasting afgedragen naar het algemene tarief. Betaling over het tijdvak juli 2003 (€ 00) heeft plaatsgevonden op 22 augustus 2003, betaling over het tijdvak augustus 2003 (€ 00) op 22 september 2003 en betaling over september 2003 (€ 00) op 22 oktober 2003. Bij één geschrift van 13 oktober 2003 heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen voormelde door hem op aangifte voldane bedragen aan omzetbelasting.

3. Geschil

Tussen partijen is nog in geschil of de door belanghebbende in het kader van zijn praktijk voor osteopathie verrichte prestaties op grond van het bepaalde in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1° van de Wet, zoals deze bepaling in het licht van artikel 13A, eerste lid, onderdeel c, van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd, zijn vrijgesteld van omzetbelasting.

4. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van het geding en het aan deze uitspraak gehechte processen-verbaal van het verhandelde ter zitting van

3 juli 2006 en 25 september 2006.

5. Beoordeling van het geschil

- Ontvankelijkheid van het bezwaar

5.1. Partijen zijn uiteindelijk eenparig van mening dat het bezwaar van belanghebbende betreffende de op zijn aangiften over de tijdvakken juli 2003 en september 2003 voldane bedragen niet-ontvankelijk had moeten worden verklaard. Het Hof volgt partijen hierin. Als weergegeven onder 2.6 heeft betaling van het over het tijdvak juli 2003 verschuldigde bedrag plaatsgevonden op 22 augustus 2003. Als weergegeven onder 2.6 is het bezwaarschrift tegen het op deze aangifte voldane bedrag ingediend op 13 oktober 2003, dat wil zeggen na het verstrijken van de in artikel 6:7 van de Algemene wet bestuursrecht (verder: Awb) juncto artikel 22j van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bedoelde termijn. Het bezwaar met betrekking tot het tijdvak juli 2003 is derhalve te laat ingediend. Met betrekking tot het bezwaar inzake het over het tijdvak september 2003 op aangifte voldane bedrag heeft, zo volgt uit hetgeen onder 2.6 is weergegeven, daarentegen te gelden dat dit bezwaar vóór de aanvang van de in voormelde bepalingen bedoelde bezwaartermijn en derhalve te vroeg is ingediend. Het bezwaar is immers ingediend vóórdat voldoening op aangifte over het tijdvak september 2003 had plaatsgevonden.

5.2. Gelet op hetgeen onder 5.1 is overwogen, heeft de inspecteur belanghebbende ten onrechte ontvankelijk verklaard in zijn bezwaren inzake de op de aangiften over juli 2003 en september 2003 voldane omzetbelasting. Dit betekent dat het beroep in zoverre gegrond is.

- Toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet

5.3. Niet in geschil is dat de handelingen die belanghebbende als osteopaat verricht, geschieden in het kader van de gezondheidskundige verzorging van de mens. Het Hof zal partijen hierin volgen nu dit geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en ook overigens door de feiten wordt gedragen.

5.4. Tussen partijen is niet in geschil dat osteopathie moet worden beschouwd als een van de fysiotherapie te onderscheiden vak. Het Hof volgt partijen hierin nu niet is gebleken dat deze opvatting berust op een juridisch of feitelijk onjuist standpunt. Het Hof volgt echter niet belanghebbendes standpunt dat de werkzaamheden als osteopaat kunnen worden gerangschikt

onder de werkzaamheden welke op grond van artikel 29 van de Wet BIG juncto artikel 5 van het Besluit van 13 oktober 1997, houdende regels inzake de opleiding tot en de deskundigheid van de fysiotherapeut, behoren tot het deskundigheidsgebied van de fysiotherapeut. Gelet op de onder 2.2.1 tot en met 2.2.3. vermelde informatie omtrent de osteopathie, aan welke informatie het Hof geen reden heeft te twijfelen, alsmede de geloofwaardige verklaringen van partijen ter zitting van 25 september 2006, komt het Hof tot het oordeel dat de werkzaamheden die belanghebbende binnen het kader van de osteopathie verricht, het evenbedoelde gebied van de deskundigheid van een fysiotherapeut zozeer te buiten gaan dat zij niet kunnen worden aangemerkt als binnen het hier bedoelde deskundigheidsgebied vallende. Het Hof neemt daarbij met name in overweging dat een fysiotherapeut ingevolge artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van het Besluit (slechts) tot zijn deskundigheidsgebied mag rekenen het behandelen van een patiënt met als doel het opheffen, verminderen of compenseren van stoornissen of beperkingen van het steun- en bewegingsapparaat en de daarbij betrokken organen en regelsystemen, alsmede het normaliseren van het houdings- en bewegingsvermogen. De osteopaat daarentegen, naar volgt uit de onder 2.2.1. tot en met 2.2.3 weergegeven informatie, biedt vanuit een bredere visie een andersoortige behandeling - immers steeds na een eigen diagnose en vaak buiten het gebied waar de klacht zich manifesteert - voor een breder scala aan klachten dan de fysiotherapeut tot zijn deskundigheidsgebied mag rekenen. Hieraan doet niet af dat de fysiotherapeut en de osteopaat beiden gebruik maken van manuele technieken. Het Hof is voorts van oordeel, gelet op onder meer het arrest van het Hof van Justitie van 25 februari 1999, zaak C-349/96 (Card Protection Plan; [BNB 1999/224](#)), dat de werkzaamheden die een osteopaat verricht als één dienst moeten worden beschouwd en niet afzonderlijk moeten worden gezien en op hun (fiscale) merites worden beoordeeld.

5.5. Uit het onder 5.4 overwogene volgt dat de werkzaamheden die een tot osteopaat opgeleide fysiotherapeut (hierna ook: fysiotherapeut/osteopaat) binnen het kader van de osteopathie verricht, niet vallen onder de bij of krachtens de Wet BIG bedoelde werkzaamheden van een fysiotherapeut en dat de fysiotherapeut/osteopaat mitsdien voor zijn als osteopaat verrichte handelingen niet als fysiotherapeut kan delen in de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1^o, van de Wet.

5.6. In zijn onder 1.4 vermelde arrest heeft het Hof van Justitie overwogen dat de uitsluiting van een beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens van de omschrijving van de paramedische beroepen die de nationale regeling gebruikt voor de vrijstelling voorzien in artikel 13A, eerste lid, onderdeel c, van de Zesde richtlijn, gerechtvaardigd moet kunnen worden door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners. Een dergelijke uitsluiting is in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit indien de personen die dat beroep of die werkzaamheid uitoefenen, soortgelijke gezondheidskundige verzorging verlenen als personen die op grond van de nationale regeling in aanmerking komen voor de vrijstelling. Daarbij heeft, zo volgt uit het arrest, te gelden dat van soortgelijke gezondheidskundige verzorging sprake is indien de beroepskwalificaties van de betrokken zorgverleners hetzij identiek zijn, hetzij indien de verleende zorg voor de zorgontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft.

5.7. Tussen partijen is niet in geschil dat een in het NRO-register ingeschreven osteopaat die een artsenopleiding als vooropleiding heeft genoten (hierna: arts/osteopaat), voor zijn werkzaamheden als osteopaat onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1, van de Wet, valt. Het Hof volgt partijen hierin, nu niet is gebleken dat dit op een onjuist rechtsoordeel berust.

5.8. In aanmerking nemende dat - naar tussen partijen niet in geschil is - de arts/osteopaat geen andere werkzaamheden verricht dan de fysiotherapeut/osteopaat, dat de opleiding tot osteopaat voor artsen en fysiotherapeuten niet verschilt en tot dezelfde eindtermen leidt en gelet op de door de inspecteur niet weersproken verklaring van de zijde van belanghebbende dat het tuchtrecht waaraan leden van het NRO-register onderworpen zijn geen onderscheid maakt tussen geregistreerde arts/osteopaten en geregistreerde fysiotherapeut/osteopaten en dat voor beide groepen dezelfde bij- en nascholings-eisen gelden, komt het Hof tot het oordeel dat de beroepskwalificaties van arts/osteopaten en fysiotherapeut/osteopaten hetzelfde zijn. De enkele omstandigheid dat hun vooropleiding verschilt, doet aan dit oordeel niet af.

5.9. Uit hetgeen onder 5.6 tot en met 5.8 is overwogen volgt dat arts/osteopaten en fysiotherapeut/osteopaten soortgelijke gezondheidkundige verzorging in de zin van artikel 13A, eerste lid, onderdeel c, van de Zesde richtlijn verlenen. Reeds hierom behoren de handelingen van fysiotherapeut/osteopaten fiscaal niet anders te worden behandeld dan die van arts/osteopaten. Dit brengt, gelet op het arrest, met zich dat de werkzaamheden van de fysiotherapeut/osteopaten in de vrijstelling moeten delen. Daarenboven heeft te gelden, dat belanghebbende naar het oordeel van het Hof met al hetgeen hij heeft aangevoerd heeft aangetoond dat de kwaliteit van de door fysiotherapeut/osteopaten verleende zorg van gelijkwaardig niveau is als de door arts/osteopaten verleende zorg.

5.10. Uit al het vorenoverwogene volgt dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet de werkzaamheden van osteopaten welke zijn ingeschreven in het door de NRO bijgehouden register verschillend te behandelen afhankelijk van de door de osteopaat gevolgde vooropleiding. Geoordeeld moet derhalve worden dat de uitsluiting van fysiotherapeut/osteopaten van de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet, de grenzen zou overschrijden van de beoordelingsvrijheid die artikel 13A, eerste lid, onderdeel c, van de Zesde richtlijn de lidstaten biedt.

5.11. Al het vorenoverwogene brengt met zich dat naar 's Hof's oordeel belanghebbende voor zijn in het kader van zijn praktijk voor osteopathie verrichte werkzaamheden terecht aanspraak maakt op toepassing van de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet. In zoverre is het beroep derhalve gegrond en dient belanghebbende een teruggaaf te worden verleend van € 1.839. De overige grieven behoeven geen behandeling meer.

6. Proceskosten

Het Hof acht termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. Het Hof beschouwt deze zaak en de zaken die zijn geregistreerd onder nummers 04/02202, 04/02203 en 04/02517 als samenhangende zaken in de

zin van artikel 3 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (verder: Besluit proceskosten). Met inachtneming van artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit proceskosten stelt het Hof de proceskosten op 2,5 (punten voor proceshandelingen) maal € 322 (waarde per punt), maal factor 2 (gewicht van de zaak) x 1,5 (voor vier samenhangende zaken) ofwel € 2.415, waarvan één vierde gedeelte ofwel € 603,75 voor de onderhavige zaak.

7. Beslissing

Het Hof:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraken van de inspecteur;
- verklaart de bezwaren tegen de op de aangiften over de tijdvakken juli 2003 en september 2003 voldane omzetbelasting niet-ontvankelijk;
- verleent belanghebbende voor het tijdvak augustus 2003 een teruggave van € 00;
- gelast de Staat der Nederlanden het gestorte griffierecht ad € 136 aan belanghebbende te vergoeden; en
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 603,75 en wijst de Staat der Nederlanden aan dit bedrag aan belanghebbende te voldoen.

De uitspraak is vastgesteld op 23 oktober 2006 door mrs. D.B. Bijl, voorzitter, en M.E. van Hilten en E.M. Vrouwenfelder, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. M.H.A. Brands als griffier.