

## De (para)medische vrijstelling: een bron voor discussie

Mr. R. Jeronimus, datum 22-07-2020

**Datum**

22-07-2020

**Auteur**

Mr. R. Jeronimus<sup>[1]</sup>

**Auteursprofiel**

[R. Jeronimus](#)

**Folio weergave**

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

**JCDI**

JCDI:ADS209749:1

**Vakgebied(en)**

Belastingrecht algemeen (V)

De vrijstelling van btw voor (para)medische dienstverlening zorgt al vele jaren voor procedures tussen dienstverrichters en de Belastingdienst. Al deze procedures gaan over de drie elementen van de medische vrijstelling, te weten 1) het begrip 'medische verzorging', 2) de vraag of de dienst wordt verstrekt 'in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat', dan wel 3) of sprake is van gelijkwaardige dienstverlening (de fiscale neutraliteit).

De doelstelling van een medische vrijstelling, het verlagen van kosten van medische verzorging en diensten beter toegankelijk maken voor particulieren, komt in deze discussies in het geheel niet aan de orde. De bron van iedere discussie lijkt echter het budgettaire aspect te zijn. De dienstverrichter wil haar dienst vrijgesteld van btw, en daarmee tegen een lagere prijs, aanbieden terwijl de Belastingdienst over die dienst de btw wil innen.

Volgens mij heeft het HvJ duidelijke kaders gegeven waarbinnen de Belastingdienst moet toetsen of sprake is van een dienst die onder de (para)medische vrijstellingen valt. Aan de hand van de jurisprudentie lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat de Belastingdienst de reikwijdte van de (para)medische vrijstelling te beperkt heeft uitgelegd.

### Medische vrijstelling voor (para)medische diensten volgens het HvJ

Het uitgangspunt bij het uitleggen van vrijstellingen is dat ze strikt moeten worden uitgelegd. Een vrijstelling wijkt immers af van het algemene btw-beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De medische vrijstelling voor (para)medische diensten lijkt een uitzondering te vormen op dit uitgangspunt omdat het HvJ expliciet kenbaar heeft gemaakt dat niet te strikt uitgelegd moet worden.

De (para)medische vrijstelling is in Nederland gecodificeerd in art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel g onder 1° a Wet op de Omzetbelasting 1968 en is gebaseerd op de inhoud van art. 132 lid 1 punt c (e en p) Btw-richtlijn. Dit artikel luidt (voor dit artikel van belang):

*"1 De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:*

- a (...)
- b (...)
- c *medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;"*

Om de reikwijdte van de medische vrijstelling, alsook het begrip 'medische verzorging' te begrijpen, is een verwijzing naar de voorganger van art. 132 Btw-richtlijn noodzakelijk. In het oude art. 13 A lid 1 sub c Zesde richtlijn, was de (para)medische vrijstelling van toepassing indien sprake was van een dienst ter zake van de 'gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.' Uit het HvJ-arrest van 6 november 2003 (zaak C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie) kan worden afgeleid dat aan het begrip 'gezondheidskundige verzorging van de mens' een ruime werkings sfeer toekomt en derhalve ruim moet worden uitgelegd. Deze jurisprudentie van het hof over art. 13 A lid 1 sub c Zesde richtlijn is eveneens toepasbaar op het huidige art. 132 Btw-richtlijn. Het hof heeft namelijk bevestigd dat de begrippen 'gezondheidskundige

verzorging van de mens' en 'medische verzorging' als synoniemen moeten worden opgevat (HvJ 18 september 2019, zaak C-700/17, Peters, ECLI:EU:C:2019:753 en zaak HvJ 5 maart 2020, C-48/19, X, ECLI:EU:C:2020:169).

In dit verband blijkt dat het begrip 'gezondheidskundige verzorging van de mens' betrekking heeft op diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zover mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben (HvJ 14 september 2000, zaak C-384/98, D., ECLI:EU:C:2000:444). Ook vallen (para)medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens – al dan niet preventief – onder de vrijstelling van art. 132 lid 1 sub b en c Btw-richtlijn (HvJ 21 maart 2013, zaak C-91/12, PFC Clinic, ECLI:EU:C:2013:198). Uit voorgaande volgt dat de diensten ten aanzien van de 'medische verzorging' weliswaar een therapeutisch doel moeten hebben, maar dat uit art. 132 lid 1 sub c Btw-richtlijn niet noodzakelijkerwijs volgt dat het therapeutische doel van een dienst bijzonder strikt moet worden opgevat.

Naast het vereiste dat sprake moet zijn van medische verzorging, zal de dienst van voldoende kwaliteit moeten zijn voordat de (para)medische vrijstelling kan worden toegepast. De tekst van art. 132 lid 1 sub c Btw-richtlijn impliceert weliswaar dat de vrijstelling is voorbehouden aan bepaalde specifieke beroepen, maar uit de tekst van deze bepaling blijkt niet dat de Uniewetgever de betrokken lidstaten ertoe heeft willen verplichten deze vrijstelling voor te behouden aan uitsluitend de door hun wetgeving gereguleerde beroepen (HvJ 27 juni 2019, zaak C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., ECLI:EU:C:2019:544).

Het is aan de lidstaten om de naleving van de doelstelling van de vrijstelling te garanderen en ervoor te zorgen dat de (para)medische dienstverlening voldoende kwaliteitsniveau heeft. Het gaat dus om een controle of de betrokken zorgverlener(s) de voor deze zorgverlening vereiste beroepskwalificaties bezitten. Hierbij zij opgemerkt dat soortgelijke (para)medische diensten die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw niet verschillend mogen worden behandeld. Lidstaten dienen de naleving van het kwaliteitsniveau met inachtneming van de fiscale neutraliteit te laten plaatsvinden.

De (para)medische vrijstelling is daarmee niet voorbehouden tot beoefenaars van door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereguleerde medische of paramedische beroepen. Er valt immers niet uit te sluiten dat beoefenaars die niet tot een dergelijk beroep behoren ook de noodzakelijke kwalificaties bezitten om verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn. Dit geldt met name wanneer zij een opleiding hebben gevolgd aan een door deze lidstaat erkende onderwijsinstelling (HvJ 27 april 2006, zaken C-443/04 en C-444/04, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, ECLI:EU:C:2006:257).

## Medische vrijstelling voor (para)medische diensten volgens de staatssecretaris

Onder invloed van de jurisprudentie zijn de beleidsbesluiten in de periode 2008 tot en met 2016 zes maal aangepast. Op dit moment bepaalt het besluit van 2 april 2016 (BLKB2016/433M) de reikwijdte van de (para)medische vrijstelling ex art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel g onder 1° Wet OB 1968. Volgens het besluit van 2 april 2016 is de (para)medische vrijstelling van toepassing als aan de volgende criteria is voldaan:

- a de diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG; en
- b de diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens; en
- c de beroepsbeoefenaren zijn in het daartoe ingestelde register ingeschreven (voor zover de Wet BIG daarin voorziet); en
- d de verrichte diensten behoren tot het deskundigheidsgebied van de desbetreffende beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding; en
- e het gaat om diensten die worden verricht aan de individuele patiënt.

Het besluit van 2 april 2016 houdt, gelet op de voordien gewezen jurisprudentie, rekening met de diverse door het hof aangegeven uitzonderingen over de reikwijdte van de vrijstelling. In tegenstelling tot eerdere besluiten is de vrijstelling momenteel ook van toepassing indien de therapeutische dienst wordt verricht voor doeleinden van preventie – met andere woorden in gevallen dat de patiënt nog geen ziekte blijkt te hebben.

Ook geldt, in afwijking van eerdere besluiten, dat voor de toepassing van de vrijstelling en voor de kwalificatie of sprake is van gezondheidskundige verzorging, dat niet van belang is of de medische beroepsbeoefenaar bij het verrichten van diensten onder leiding en toezicht staat van een andere medische beroepsbeoefenaar die mogelijk ook de eindverantwoordelijkheid draagt.

Voorts is het strikte vereiste dat sprake moet zijn van een opleiding bij of krachtens de Wet BIG in dit besluit (gedeeltelijk) losgelaten. De vrijstelling kan, onder specifieke voorwaarden van het besluit, ook worden toegepast door medische beroepsbeoefenaren die niet onder de Wet BIG vallen of door Wet BIG-beroepsbeoefenaren die buiten hun deskundigheidsgebied handelen.

De staatssecretaris heeft, zoals ook uit de redactie van art. 132 Btw-richtlijn blijkt, gebruikgemaakt van de beoordelingsruimte bij de concrete invulling van de (para)medische vrijstelling. Ondanks dat sprake is van een dergelijke

beoordelingsruimte heeft het hof echter wel duidelijk gemaakt dat de lidstaten (de uitvoering van) art. 132 Btw-richtlijn niet strikt moeten toepassen en gebonden blijven aan de beginselen van het Unierecht, zoals het gelijkheids- en het neutraliteitsbeginsel. Met name dit laatste punt lijkt het besluit nog te veel te beperken.

## Een (para)medisch btw-doorstroomschema

Aan de hand van de beschikbare jurisprudentie kan voor de toepassing van art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel g onder 1° a Wet OB 1968 een algemeen schema worden gegeven waarmee kan worden getoetst of de (para)medische vrijstelling van toepassing zou kunnen zijn. Van belang is dat al deze vragen moeten worden beantwoord met het toetsingskader van het hof in het achterhoofd. Hiervoor geldt dat 'medische verzorging' weliswaar een therapeutisch doel moet hebben, maar daaruit niet volgt dat het therapeutische doel van een dienst bijzonder strikt moet worden opgevat.

- 1 **Bestaat de dienst aan de patiënt uit een diagnose (het beoordelen van de gezondheidstoestand van de mens), een behandeling of genezing van ziekten of gezondheidsproblemen?**  
(ja: sprake van gezondheidskundige verzorging van de mens, zie vraag 4)  
(nee: zie vraag 2)
- 2 **Heeft de dienst aan de patiënt als doel preventie, de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens?**  
(ja: sprake van gezondheidskundige verzorging van de mens, zie vraag 4)  
(nee: zie vraag 3)
- 3 **Is deze dienst onderdeel van een medische behandeling die in zijn geheel gezien een therapeutisch doel heeft en maakt deze dienst naar zijn aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel uit van de medische behandeling waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere?**  
(ja: sprake van gezondheidskundige verzorging van de mens, zie vraag 4)  
(nee: (para)medische vrijstelling is **niet** van toepassing)
- 4 **Wordt de dienst, daaronder begrepen niet-reguliere c.q. alternatieve handelingen, verricht door een BIG-geregistreerde (natuurlijk of rechtspersoon) en behoort de handeling binnen diens deskundigheidsgebied?**  
(ja: (para)medische vrijstelling is van toepassing)  
(nee: zie vraag 5)
- 5 **Is de dienst, daaronder begrepen niet-reguliere c.q. alternatieve handelingen, van een gelijkwaardig c.q. voldoende hoog kwaliteitsniveau (fiscale neutraliteit)?**  
(ja: (para)medische vrijstelling is van toepassing)  
(nee: (para)medische vrijstelling is **niet** van toepassing)

## Resume

De conclusie lijkt te zijn dat de staatssecretaris met het besluit van 2 april 2016, BLKB2016/433M de reikwijdte van de (para)medische vrijstelling juist heeft (willen) weergegeven. Echter, de vele discussies over de toepassing van de (para)medische vrijstelling lijken te ontstaan doordat de aan te leggen juridische toets en praktijk (de visie van een inspecteur) in veel gevallen niet overeenkomen.

Toekomstige discussies en procedures over de (para)medische vrijstelling zullen zich blijven voordoen omdat (para)medische dienstverrichters zich (terecht) afvragen of sprake is van een dienst op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens c.q. de prestatie al dan niet gelijk(waardig) is aan de kwaliteit van door BIG-geregistreerde verrichte prestaties (fiscale neutraliteitsbeginsel).

Gelet op de vele aanpassingen van de beleidsbesluiten in het verleden, kan worden gesteld dat de (para)medische vrijstelling in Nederland in beleid te beperkt wordt uitgelegd.

Opmerkelijk is de constatering dat praktijkervaringen van de inspecteurs in den lande tot op heden nog nooit tot aanpassingen van het beleid hebben geleid. Alleen na gewezen jurisprudentie van het HvJ, de Hoge Raad of Gerechtshoven voelt de staatssecretaris zich gedwongen tot het doorvoeren van aanpassingen in het besluit.

Het is daarom afwachten tot het moment dat het besluit, onder druk van nieuwe jurisprudentie, zal worden aangepast en de vrijstelling verder wordt verruimd.

Voetnoten

[1]

Mr. R. Jeronimus is werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten in Rotterdam.